

# 新収益認識基準の会計的意味に関する研究 -IFRS第15号によせて-

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 公開日: 2024-03-27 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 葛, 暁鵬 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10291/0002000330">http://hdl.handle.net/10291/0002000330</a>

明治大学大学院商学研究科

2023 年度

博士學位請求論文

新収益認識基準の会計的意味に関する研究

—IFRS 第 15 号によせて—

**A Study on the Accounting Meaning of**

**the New Revenue Recognition Standard:**

Focused on International Financial Reporting Standard 15

学位請求者 商学専攻

葛 暁鵬



# 目 次

序 章.....	1
第1節 問題意識と研究課題／1	
第2節 先行研究／2	
第3節 研究対象／5	
第4節 研究方法／7	
第5節 論文構成／9	
<b>第1部 収益認識基準改訂プロジェクトと新収益認識基準の内容</b>	
第1章 収益認識に関する従来基準—IAS第11号とIAS第18号—.....	12
第1節 はじめに／12	
第2節 IAS第11号「工事契約」による収益認識の規則内容／13	
第3節 IAS第18号「収益」による収益認識の規則内容／19	
第4節 おわりに／22	
第2章 2008年討議資料による改訂収益認識基準の提案内容 .....	23
第1節 はじめに／23	
第2節 改訂プロジェクト設立の背景／23	
第3節 2007年会議資料の概要／27	
第4節 2008年DPの提案内容／31	
第5節 おわりに／40	

第3章 IFRS 第15号による収益認識基準の規則内容..... 44

第1節 はじめに/44

第2節 IFRS 第15号による収益認識基準の規則内容/44

第3節 日本における新収益認識基準の特徴の展開/51

第4節 おわりに/63

**第2部 ドイツにおける新収益認識基準の特徴の展開**

第4章 ドイツにおける収益認識に関する規則内容..... 67

第1節 はじめに/67

第2節 HGB 第252条第1項第4文に基づく実現主義の原則/68

第3節 ドイツ会計基準第17号「収益」の草案/69

第4節 おわりに/71

第5章 新収益認識基準の適用をめぐる経験的分析..... 72

第1節 はじめに/72

第2節 Keitz/Grote の見解/72

第3節 Dimmer の見解/73

第4節 おわりに/80

第6章 新収益認識基準の特徴をめぐる学説上の見解..... 81

第1節 はじめに/81

第2節 新収益認識基準の特徴をめぐる学説上の見解/81

第3節 おわりに/88

### 第3部 ドイツにおける新収益認識基準に関する実務分析

第7章 ドイツ企業の実務分析にみる IFRS 第15号の金額的作用 .....	91
---	----

第1節 はじめに	91
第2節 2018年1月1日時点のコンツェルン決算書の比較数値	95
第3節 営業年度2018年のコンツェルン決算書の比較数値	97
第4節 EBITDAへのIFRS第15号金額的作用	101
第5節 おわりにーIFRS第15号の金額的作用ー	103

第8章 ドイツ企業の実務分析にみる IFRS 第15号の会計処理の特徴 .....	105
---	-----

第1節 はじめに	105
第2節 IFRS第15号の適用に伴う会計処理の変更	105
第3節 おわりに	111

### 第4部 研究成果

結 章 .....	114
-----------	-----

第1節 はじめに	114
第2節 各章の要約	114
第3節 研究成果	117

引用文献 .....	120
------------	-----

参考文献 .....	123
------------	-----

付 録.....	135
初出一覧.....	140

## 図表目次

図表 1 : 収益認識基準改訂プロジェクトの経緯の年表.....	13
図表 2 : 正味ポジションの変動の作用.....	32
図表 3 : 2008 年 DP の収益認識方式での会計処理 .....	43
図表 4 : 飯田グループホールディングスの第 6 期の連結損益計算書の資産部分 .....	53
図表 5 : 飯田グループホールディングスの第 6 期の連結損益計算書の負債および資本の部分 .....	54
図表 6 : 飯田グループホールディングスの第 6 期の連結損益計算書.....	55
図表 7 : LINE 株式会社の第 19 期の連結損益計算書の資産部分 .....	57
図表 8 : LINE 株式会社の第 19 期の連結損益計算書の負債および資本の部分.....	58
図表 9 : LINE 株式会社の第 19 期の連結損益計算書 .....	59
図表 10 : LINE 株式会社営業年度 2018 年の新旧基準による損益計算書項目の比較.....	61
図表 11 : 複数要素契約の会計処理の比較可能性の制限一覧表.....	86
図表 12 : ドイツ・テレコム の営業年度 2018 年期末時点の貸借対照表の積極側項目 .....	91
図表 13 : ドイツ・テレコム の営業年度 2018 年期末時点の貸借対照表の消極側項目 .....	92

図表 14 : ドイツ・テレコム の営業年度 2018 年の損益計算書.....	93
図表 15 : ドイツ・テレコム の IFRS 第 15 号の初回適用時点の適合修正.....	95
図表 16 : ドイツ・テレコム の営業年度 2018 年の損益計算書項目比較数値.....	97
図表 17 : ドイツ・テレコム の営業年度 2018 年期末時点の貸借対照表項目比較数値.....	99
図表 18 : ドイツ・テレコム の営業年度 2018 年のコンツェルン損益決算書上の EBITDA .....	102
図表 19 : ドイツ・テレコム の営業年度 2018 年度の EBITDA への IFRS 第 15 号の作用.....	103
図表 20 : IFRS 第 15 号による携帯電話機能サービスおよび携帯端末の売上算定.....	106
図表 21 : IFRS 第 15 号適用前の携帯端末の売上高の算定方式.....	107
図表 22 : IFRS 第 15 号による携帯電話機能サービスおよび携帯端末の売上高算定.....	108

## 主たる略語一覧表

ASBJ	: Accounting Standards Board of Japan	企業会計基準委員会
DRS	: Deutsches Rechnungslegungs Standards	ドイツ会計基準
DP	: Discussion Paper	討議資料
DRSC	: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee	ドイツ会計基準委員会
ED	: Exposure Draft	公開草案
EU	: European Union	欧州連合
FASB	: Financial Accounting Standards Board	財務会計基準審議会
HGB	: Handelsgesetzbuch	ドイツ商法典
IAS	: International Accounting Standards	国際会計基準
IASB	: International Accounting Standards Board	国際会計基準審議会
IFRS	: International Financial Reporting Standards	国際財務報告基準
SFAC	: Statement of Financial Accounting Concepts	財務会計概念書

# 序 章

## 第1節 問題意識と研究課題

何故、会計基準は変更されるのか。本博士学位請求論文（以下、本論文という。）は、かかる会計制度研究上の基本的課題の究明に接近しようとするものである。言い換えれば、現代会計基準の会計的意味の解明に迫る一つの試みである。この問題意識のもとで、本論文は、一連の新収益認識基準<sup>1</sup>の出発点たる国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards, 本論文では、IFRS という。）第15号「顧客との契約から生じる収益（Revenue from Contracts with Customers）」<sup>2</sup>に秘められた会計的意味を究明する。損益計算書の最上位の項目として、収益は損益計算体系上代わりない存在であり、会計基準の改訂の必然性を解明する意味からも、現代会計を象徴する会計基準の一つとしてのこの新収益認識基準の会計的意味の解明は重要な役割を果たすといえる。したがって、本論文における研究課題は次のとおりである。

損益計算体系上重要な役割を果たす要素である「収益（revenue）」に関する会計基準を改訂しようとした収益認識基準改訂プロジェクトの成果としてのIFRS第15号には、如何なる会計的意味が秘められているのか。

IFRS第15号の制定の目的について、その基準内容上の回答は、同基準第1項<sup>3</sup>によれば、「顧客との契約から生じる収益およびキャッシュ・フローに関連する種類、大きさ、時期および不確実性についての有用な情報を提供すること」<sup>4</sup>にあると明記されている。こうした新たな収益認識基準の目的は、多数のIFRS第15号研究において自明の理として扱われている。しかし、本論文は、その依

---

<sup>1</sup> 本論文は、ドイツ語「Umsatzrealisierung」と英語「Revenue Recognition」という2つの会計用語・概念の日本語訳について、文脈によって、それぞれの用語が異なる日本語で表現している。ドイツ語に基づく文脈では「Umsatzrealisierung」を「売上高実現」、英語に基づく文脈では「Revenue Recognition」を「収益認識」と訳している。

<sup>2</sup> 国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board, 本論文では、IASBという。）は米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board, 本論文では、FASBという。）との共同プロジェクトの一環として2014年にIFRS第15号を公表し、同基準は、2018年から発効することとなった。欧州連合（European Union, 本論文では、EUという。）においては、2016年9月22日付の「欧州議会および理事会の命令（EG）No. 2016/1905」に基づいて、それを採用することとなった。日本の企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan, 本論文では、ASBJという。）は、2016年からIFRS第15号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、収益認識に関する包括的な会計基準の開発に向けた検討に着手することを決定している。2018年3月26日に、日本における企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」を公表した。この企業会計基準第29号の規定内容は、ほぼIFRS第15号と基本的に同一なものであるといえる。

<sup>3</sup> 本論文におけるIFRS第15号の基準内容の日本語訳は、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構訳『国際財務報告基準（IFRS）2018』を参考にしてしている。

<sup>4</sup> IASB, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, para. 2.

拠する分析視点に基づいて、次の点を中心として収益認識会計基準の変化の意味を改めて明らかにする。すなわち、この基準の公表により如何なる金額的作用を生じさせるか、さらに、この金額的作用がどのような規則内容から生み出されたのかという点である。前記の研究課題は、先行研究とは異なる分析視点に基づいて設定されており、未解明の研究課題である。この点は、第2節で取り上げる日本におけるIFRS第15号に関する先行研究の代表例と思われる2人の論者の論稿を提示することを通じて、明らかにする。

## 第2節 先行研究

本論文の新規性を提示するために、本節では、日本におけるIFRS第15号に関する先行研究の代表例と思われる2人の論者の論稿を取り上げる。佐々木隆志の論稿<sup>5</sup>と辻山栄子の論稿<sup>6</sup>である。この2人の論者の論稿を取り上げる理由は、2人の論者はともに、この新収益認識基準についてこの10年の間に多くの論稿を公表し、収益認識に関する他の論文にも引用されているからである。こうした先行研究の提示を通じて、本論文において掲げている研究課題は、先行研究における未解明の研究課題を指摘しているものであるということが出来る。以下、2人の論者の論稿においてこの新収益認識基準の改訂がもたらす影響について表明された見解をみていこう。

### (1) 佐々木隆志の見解

まず、佐々木隆志の2018年の論稿「収益認識に関する総合的検討」<sup>7</sup>を取り上げる。この論稿の最後では、新収益認識基準が会計実務、とりわけ収益と費用の考え方にもたらした変更に関して、次のような見解が提示されている<sup>8</sup>。

---

<sup>5</sup> 佐々木隆志「新収益認識基準と勘定科目」、『会計』第186巻第6号、森山書店、665-678頁、2014年12月；佐々木隆志「新収益認識基準におけるもう一つの資産負債アプローチ」、『会計』第189巻第6号、森山書店、653-665頁、2016年6月；佐々木隆志「新収益認識基準に観る収益費用アプローチの実相」、『会計』第192巻第5号、森山書店、483-495頁、2017年11月；佐々木隆志「新収益認識基準が会計実務に与える影響」、『会計』第194巻第6号、森山書店、549-561頁、2018年12月；佐々木隆志「収益認識に関する総合的検討」、『会計』第195巻第3号、森山書店、221-231頁、2019年3月。

<sup>6</sup> 辻山栄子「正味のポジションに基づく収益認識-その批判的検討」、『企業会計』企業会計第62巻第9号、中央経済社、4-13頁、2008年9月；辻山栄子「収益認識をめぐる実現・稼得過程の現代的意義」、『会計』會計第177巻第4号、森山書店、465-484頁、2010年4月；辻山栄子「Hot Issue 核心を聞くIFRSの収益認識基準 猛反発受け元の考え方に」、『週刊東洋経済』第6779号、東洋経済新報社、15頁、2018年3月；辻山栄子「新収益認識基準と会計基準国際化の功罪」、『企業会計』第72巻第4号、中央経済社、449-458頁、2020年4月。

<sup>7</sup> 佐々木隆志「新収益認識基準が会計実務に与える影響」、『会計』第194巻第6号、森山書店、549-561頁、2018年12月。

<sup>8</sup> 佐々木隆志、上掲論文、561頁。

「今後数年間においては、実務上、あるいは簿記・会計学習上の大きな変更（勘定科目の変更や会計処理の変更）が生ずることになろう。また、顧客との契約から生ずる収益(売上高)ばかりでなく、売上原価、ひいては費用収益対応という考え方にも大きな変化が生ずる可能性がある。この新収益認識基準は、従来からの損益計算をはじめとする企業会計の枠組みを大きく変更するものではない、といわれることもあるが、そうではなく、かなり大きな変化を生ぜしめるものといえるであろう。」

佐々木の論稿における見解によれば、この新収益認識基準が、顧客との契約から生ずる収益(売上高)だけでなく、費用収益対応の考え方にも大きな変化をもたらす可能性が指摘されている。しかしながら、何故、費用にも影響をもたらすのか、どの程度までこの影響が及ぶのかに関しては、具体的な展開が行われていないのである。

## (2) 辻山栄子の見解①

次に、辻山栄子の論稿を取り上げる。ここでは、2つの論稿における見解を提示する。まず2018年公表の辻山栄子の論稿「Hot Issue 核心を聞く IFRS の収益認識基準 猛反発受け元の考え方に」<sup>9</sup>を取り上げる<sup>10</sup>。この論稿では、IFRS の収益認識基準改訂プロジェクトとその結果たる新収益認識基準としての IFRS 第 15 号と従来の収益認識基準との比較について次のような見解が示されている。即ち、「(IFRS 第 15 号は) 結局、伝統的な呼び方を変更しただけで、『収入額』は、『顧客対価』に、『実現』は『履行義務の充足』に言い換えられた。だが、顧客契約対価とは収入額のことだし、履行義務が充足するのは財やサービスを顧客に引き渡したとき、すなわち収益が実現するときである。」<sup>11</sup>という。根底に据える考え方の変動に関して、「このプロジェクトは、金融商品の会計に合わせる形で収益を再定義しようとする試みだった。ところが当初目指していた資産負債アプローチではなく、実質的には従来の収益費用アプローチに回帰した」<sup>12</sup>と述べている。

辻山のこの論稿に示された見解によれば、新収益認識基準は大きな変更をもたらすものではない。資産負債アプローチに基づく収益認識基準の再構築は、従来の収益費用アプローチに回帰しただけであると解されているのである。第 1 節において提示した研究課題に対する一つの回答であるといえよう。しかしながら、10年以上の年月をかけて形成された会計基準 IFRS 第 15 号の制定は単に、概念定義を置き換えたものであるといえるであろうか。こうした疑念を抱きつつ、次には、新収益認識基準に関する辻山の最新の論考を取り上げる。

<sup>9</sup> 辻山栄子「Hot Issue 核心を聞く IFRS の収益認識基準 猛反発受け元の考え方に」、『週刊東洋経済』第 6779 号、東洋経済新報社、15 頁、2018 年 3 月。

<sup>10</sup> 同上。

<sup>11</sup> 同上。

<sup>12</sup> 同上。

### (3) 辻山栄子の見解②

次に、辻山栄子の2020年の論稿「新収益認識基準と会計基準国際化の功罪」<sup>13</sup>の見解を提示する。この論稿では、新収益認識基準には批判的な評価が加えられている。

この論文において問題意識とされている事項は、①収益認識に関する共同プロジェクトはなぜ長期化したのか、②どのような変遷を辿ったのか、③新しい日本基準を含むIFRS第15号ベースの収益認識基準は、これまでの実務に浸透してきた旧基準に代わりうるより普遍的で客観的な収益認識となり得たのか、という3点<sup>14</sup>である。

収益認識基準改訂プロジェクトが2002年から開始され、新たな収益認識基準の公表までに12年の長い年月を費やした理由に関して、辻山は、最初の2008年討議資料(Discussion Paper, 本論文では、2008年DPという。)について、次の見解を示している。すなわち、「伝統的な実現稼得過程アプローチのもとで指摘されてきた認識基準の曖昧さや恣意性を克服するために、2008年DPにおいて支配モデルが提案されていたが、工事進行基準は一時的に禁止することになった」<sup>15</sup>と述べている。さらに、2008年DP以降の提案内容を次のように評価している。すなわち、「その後、市場関係者から工事進行基準を容認できるようにとの反発に遭遇し、2010年公開草案(Exposure Draft, 本論文では、2010年EDという。)では財またはサービスの製造に応じて支配が連続的に移転していることが認められる指標が追加されていた。こうした指標の提案により、工事進行基準が容認されるようになり、実質的に支配モデルが骨抜きにされていたのである」<sup>16</sup>という。さらに、最終基準のIFRS第15号に関しては、「近年急速に増加しつつある複数要素契約の収益認識に関する規準を示すことに成功したといえるが、IAS第18号をより精緻化する機会を失わせていたといわざるを得ない」<sup>17</sup>という。

上記のように、辻山によれば、2008年DPでは一時的に禁止される工事進行基準は、市場関係者の反発に遭遇し、2010年ED以降に財またはサービスの製造に応じて支配が連続的に移転する形で認められることになった。こうしたことの結果、単一のアプローチに基づいて包括的な基準を開発するという当初の方針の代償として、国際会計基準(International Accounting Standards, 本論文では、IASという。)第18号「収益」の一層の精緻化を図る支配モデルが損なわれる結果になったとしながらも、複数要素契約の収益認識に関しては、「複数要素契約の収益認識に関する規準を示すことに成功したといえる」と言及している。しかしながら、この点に関する具体的な記述は行わ

<sup>13</sup> 辻山栄子「新収益認識基準と会計基準国際化の功罪」、『企業会計』第72巻第4号、中央経済社、449-458頁、2020年4月。

<sup>14</sup> 辻山栄子、上掲論文、456頁。

<sup>15</sup> 同上。

<sup>16</sup> 同上。

<sup>17</sup> 同上。

れていないのである。

#### (4) 小括

以上、本節においては、日本における IFRS 第 15 号に関する先行研究の代表例と思われる 2 人の論者の論稿を取り扱ってきた。この新収益認識基準が、複数要素契約、費用収益対応の考え方などに与える影響に関する言及を確認した。しかし、こうした影響が何故生じるのかは、先行研究上は、必ずしも明確ではない。

これに対して、本論文においては、この新収益認識基準の会計的意味を究明しようとするものである。新収益認識基準の会計的意味の究明に際しては、とりわけ、この基準により如何なる金額的作用が生じているか、さらに、この点を踏まえて、この金額的作用がどのような規則内容から生み出されたのかという点が明らかにされるのである。これにより、前記の先行研究上は未解決であった点も明らかにされる。

### 第 3 節 研究対象

第 2 節において取り上げた、日本における IFRS 第 15 号に関する先行研究では、主に規範的研究方法に基づいて、新収益認識基準の改訂がもたらす影響に関する研究が展開されている。これに対して、本論文においては、第 1 節において提示した研究課題を究明するために、同じく規範的研究方法に基づきながらも、IFRS 第 15 号の規則内容みられる会計的意味にとどまらず、この新収益認識基準を適用している国の現実の会計制度の次元においてもその秘められた会計的意味を究明する。本論文は、その対象としてドイツ連邦共和国（以下、ドイツという。）を選定し、ドイツの会計制度において IFRS 第 15 号が適用されることから現れた金額上の変化に基づいてその会計的意味が究明される。この選定の理由は次の 3 点である。

まず、ドイツの資本市場指向企業のコンツェルン決算書では IFRS 第 15 号それ自体が適用されなければならないからである。ドイツでは、2005 年以降、資本市場指向の親企業はドイツ商法典（Handelsgesetzbuch、本論文では、HGB という。）第 315a 条<sup>18</sup>に従って、コンツェルン決算書を国

---

<sup>18</sup> 現行の HGB 第 315e 条に該当するものである。現行 HGB 第 315a 条の条文内容について次のウェブサイトを参照されたい。[https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/\\_315e.html](https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/_315e.html)（最終閲覧日 2023 年 9 月 10 日）。その内容は次のとおりである。「(1) 第 1 款の規定に従ってコンツェルン決算書を作成しなければならない親企業が、2002 年 7 月 19 日付の欧州議会及び理事会の命令 (EG) 第 1606/2002 号第 4 条に従い、上記命令の第 2 条、第 3 条乃至第 6 条に従って継受される国際的会計報告基準の適用を義務づけられるときは、第 2 款乃至第 8 款の規定のうち、第 294 条第 3 項、第 297 条第 1a 項、第 2 項第 4 文、第 244 条及び第 245 条と結合している場合において第 298 条第 1 項、さらに第 313 条第 2 項及び第 3 項、第 314 条第 1 項第 4 号、第 6 号、第 8 号及び第 9 号、第 3 項、並びに第 9 款の定め及びコンツェルン決算書又はコンツェルン状況報告書に係る本節外の規定が適用されなければならない。」

際的会計基準 (internationaler Rechnungslegungsstandards) に基づいて作成しなければならないことになっている。資本市場指向企業および非資本市場指向企業の個別決算書には HGB に準拠して作成されるが、非資本市場指向企業のコンツェルン決算書には HGB または国際的会計基準の選択適用が認められる。したがって、ドイツの資本市場指向企業の収益認識に際しては、個別決算書は HGB に準拠することになるが、コンツェルン決算書には IFRS 第 15 号が適用されなければならない。IFRS 第 15 号の会計的意味を究明する際に、IFRS 第 15 号そのものを適用した国が基礎に据えられてなければならないと考える。

次に、ドイツの会計制度に関する研究の進め方には依拠すべき成果の蓄積が存在しているからである。これまでのその研究成果<sup>19</sup>に基づいて、IFRS 第 15 号の会計的意味の研究の進め方がすでに確立している。本論文は、この一連の研究成果から得た認識に基づき、そこに基本的な分析視座を据え、この故にドイツを選定し、ドイツの会計制度において IFRS 第 15 号が適用されることから現れた金額上の変化に着目した上でその会計的意味を究明しているのである。

最後に、実務の次元では、とりわけ、ドイツの資本市場指向企業のコンツェルン決算書では、この新収益認識基準の適用に伴う会計処理上の変更点に関する記載と新旧基準による同一会計年度の決算書比較数値とが与えられているからである。こうした決算書上の記載内容は極めて重要な研究上の切り口とみなし得るものであり、新収益認識基準の会計的意味は析出できるものと言えるのである。

上記の理由に基づいて、本論文では、ドイツにおいて IFRS 第 15 号は如何なる金額的作用を生じさせているか、さらに、それを踏まえて、この金額的作用がどのような規則内容から生み出されたのかという点の究明に基づいてその会計的意味の究明を試みるという分析視点が設定されている。こうした研究対象の設定と前に掲げた研究課題—新収益認識基準の会計的意味の解明—とは、本論文が依拠する研究方法と緊密に関係している。次の第 4 節「研究方法」において、本論文が依拠する研究方法を提示する。

---

(2) 第 1 項に該当しない親企業が、当該の貸借対照表日までに、証券取引法第 2 条第 11 項にいう組織化された市場における取引に関する、証券取引法第 2 条第 1 項第 1 文にいう有価証券の上場許可を内国で申請していたときは、同企業は、第 1 項に挙げられている国際的会計報告基準及び規定に従ってコンツェルン決算書を作成しなければならない。  
(3) 第 1 項又は第 2 項に該当しない親企業は、第 1 項に挙げられている国際的会計報告基準及び規定に従って、コンツェルン決算書を作成することができる。この選択権を利用する企業は、第 1 項に挙げられている基準および規定に完全に従わなければならない。」。

<sup>19</sup> 一連の会計制度の研究結果とは次のとおりである。宮上一男著『会計学本質論』、森山書店、1980 年；遠藤一久著『正規の簿記の諸原則』、森山書店、1984 年；佐藤博明著『ドイツ会計制度』、森山書店、1989 年；木下勝一著『会計基準の形成』、森山書店、1991 年；石原肇著『現代会計情報論』、森山書店、1993 年；鈴木義夫著『現代ドイツ会計学』、森山書店、1994 年；川口八洲雄著『会計と取引の形成過程：現代会計における経済的観察法の役割』、森山書店、1996 年；千葉修身著『現代ドイツ原価計算制度論』、森山書店、1996 年 4 月；石川祐二著『現代ドイツ管理会計制度論』、森山書店、2006 年；湯澤晃明著「ドイツにおける再建時利益『課税』論の制度的研究」(博士論文)、明治大学大学院、2018 年。

## 第4節 研究方法

次に、本論文が依拠した研究方法を提示する。この方法は、長年に及ぶ会計制度研究、とりわけドイツの会計制度研究の成果に基づくものであり、そこからは広い視野が得られるものである。それゆえに、本論文の研究手法としては、この会計制度研究において採用されている研究方法とそこに具体化された分析手法が基礎に据えられている。

### (1) 会計制度とその捉え方

本論文にいう「会計制度」とはいったいどのようなものなのか。それを説明するに当たり、まず、鈴木義夫の考え方を引く<sup>20</sup>。

「何よりも大切なことは、こうした利益の大きさとそれによって決められる税金や配当金が社会的に認められたものとして存在しうるためには、それらに対して社会的な合意（コンセンサス）が与えられなければならないということである。そのためには、そうした数値にたいする社会的な合意形成のための仕組みが必要になる。この仕組みが、会計制度といわれるものなのである。」

類似の分析視点で、この「会計制度」というものに関して、その特質を詳しく展開している千葉修身の見解を提示する<sup>21</sup>。

「他の社会制度とは異なり、会計制度は次の特質を有している点に注意しておく必要がある。会計制度は、一定の規則に従った計算構造を経て利益を算出し、この大きさによって決定される租税や配当公共料金などの経済現象に対して社会的合意を形成するための仕組みであるという点である。確かに、こうした経済現象は、会計は欠いても現出しうるであろう。しかし、現代社会では、これでは所要の社会の合意は形成され難い。租税や配当、公共料金などの経済現象にとって、会計の持つ社会的合意形成能力は、密接不可分の関係にある。『個別主体の会計』（実務と称される業務）という狭い認識から離れ、租税や配当、公共料金などの経済現象の現出に向けた社会的合意形成に奉仕する仕組みという広い視点から会計を捉えるならば、ほとんどの文献に見られる従来の（企業）会計（財務会計、税務会計、管理会計）に対する分析視角も自らと定まってくる。」

上記の2つの見解に見られる共通点としては、「会計制度」が何らかの利益・税金および配当金の

<sup>20</sup> 鈴木義夫『現代ドイツ会計学』森山書店、1994年、30頁。

<sup>21</sup> 千葉修身「原価計算研究方法論序説」、『経理知識』、明治大学経理研究所、第85号、2006年、4頁。

算定に対して社会的合意を得ようとする仕組みとみなされていることが指摘できる。こうした分析手法に基づくならば、会計制度研究に際しては、この社会的な合意およびそれを得ようとする仕組みを解明することが重要である。こうした見解を踏まえれば、「会計制度」の構成部分としての新収益認識基準の研究も、その社会的な合意の内容とそれを得ようとする仕組みの解明が必要であるということになる。

## (2) ドイツ会計の基本構造と研究対象の捉え方

ドイツの場合、この「会計制度」の仕組みの基本構造およびその特徴に関する言及は、次のとおりである<sup>22</sup>。

「成文法主義をとるドイツにおける会計問題を考察するときには、何よりもまず、会計の基本法ともいべき商法典の規定を考察することから始めなければならない。と同時に、この商法規定には、さらに、その意味が法律上明確に規定されていない数多くの重要な概念、すなわち、「不確定の法概念」(unbestimmte Rechtsbegriffe)が含まれているのである。こうした不確定の法概念を解釈する際の指針となるものが、「正規の簿記の諸原則」(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)と呼ばれるものであり、また、この「正規の簿記の諸原則」なる概念それ自体も不確定の法概念なのである。したがって、この「正規の簿記の諸原則」の内容も、何らかの形で、充填されなければならないことになる。ドイツにおいては、この「正規の簿記の諸原則」の内容を充填することが、会計理論(学説)の重要な役割となっているのである。ドイツの会計制度を研究する際に、とくに、学説研究が重視される理由も、ここにある。ただし、この学説研究は、たんに、学説の論理構造を明らかにし、それを他の学説と比較してその相違点を指摘するといった点にその意味があるのではなく、法律とりわけ商法の規定と「正規の簿記の諸原則」との関連を通じて、会計理論が果たす役割を解明することのうちに、意味をもっているのである。つまり、会計理論は、法と「正規の簿記の諸原則」を通じて、会計実務を合法的なもの、合理的なものとし、さらに、そのことによって、会計実務とそこから導き出される利益、さらにはこの利益により決められる税金や配当金の大きさにたいする社会的な合意を形成する際に重要な役割を果たすというところに、その存在の意義を有しているのである。

このように、ドイツにおける会計制度は、法、「正規の簿記の諸原則」および会計理論が一体となって、会計実務を合法化・合理化し、さらに、そこから導き出される利益とこれによりその大きさが決められる租税や配当にたいする社会的合意を形成する仕組であるといえるのである。」

前述の会計制度の捉え方の考え方とドイツにおける会計制度の基本的な特徴に関する認識とを踏

<sup>22</sup> 鈴木義夫『現代ドイツ会計学』森山書店、1994年、33頁。

まえて、本論文では、ドイツにおいて IFRS 第 15 号は如何なる金額的作用を生じさせているか、さらに、それを踏まえて、この金額的作用がどのような規則内容から生み出されたのかという点を究明し、そこから、その会計的意味の解明が試みられているのである。

## 第 5 節 論文構成

序章の最後として、本論文の構成を記述しておきたい。以下のとおりである。

序章においては、既述のとおり、まず、問題意識、本論文における研究課題を提示した。次に、日本における IFRS 第 15 号に関する先行研究の代表例と思われる 2 人の論者の論稿を取り扱った。先行研究からは、この新収益認識基準が、複数要素契約、費用収益対応の考え方などに与える作用に関する言及は確認することができたが、こうした作用がなぜ生じるのかは、先行研究では、必ずしも明確ではない。これに対して、本論文は、この新収益認識会計基準の公表の意味を改めて明らかにしようとするものである。具体的には、ドイツにおいて、この基準により如何なる金額的作用が生じさせているか、さらに、それを踏まえて、この金額的作用がどのような規則内容から生み出されたのかという点の究明である。こうした点からすれば、本論文において掲げている研究課題は、先行研究とは異なる分析視点に基づいており、かつ未解明のものであることは明らかであろう。

第 1 部「収益認識基準改訂プロジェクトと新収益認識基準の内容」は、なぜ IASB および FASB（本論文では、両審議会という。）が収益認識基準改訂プロジェクトを開始したのか、新収益認識基準としての IFRS 第 15 号の公表前の収益認識に関する会計基準はどのような規則内容になっていたのかという疑問点から出発している。

まず、第 1 章では、IFRS 第 15 号公表前の収益認識としての IAS 第 11 号および IAS 第 18 号の規則内容を取り上げている。続いて、第 2 章では、両審議会が 2002 年から開始した収益認識基準改訂プロジェクトの審議過程において最初に提案された収益認識方式が分析されている。第 3 章では、新収益認識基準、つまり IFRS 第 15 号の規則内容が提示される。

第 2 部「ドイツにおける新収益認識基準の特徴の展開」では、ドイツにみるこの新収益認識基準の特徴の分析結果を提示している。第 4 章から第 6 章において、具体的な研究対象の選定に際して、数多くの会計実務文書の中から、如何なる推論過程を経て、ドイツ・テレコム株式会社（Deutsche Telekom AG、本論文では、ドイツ・テレコムという。）の営業年度 2018 年の営業報告書に辿り着いたのかが提示されている。

第 4 章では、ドイツにおける収益認識に関する規則を提示し、第 5 章では、ドイツ資本市場指向

企業の IFRS 第 15 号の初回適用の影響に関する専門家の経験的分析を取り上げる。第 6 章では、新収益認識基準の特徴に関するドイツの論者の見解を提示している。

第 3 部「ドイツにおける新収益認識基準に関する実務分析」においては、まず、第 7 章でドイツ・テレコム株式会社の営業年度 2018 年の営業報告書上の IFRS 第 15 号の初回適用に関連する記載内容が取り上げられている。IFRS 第 15 号の初回適用年度のドイツ・テレコムの営業報告書に基づいて、IFRS 第 15 号が有する金額的作用が指摘される。それを踏まえて、IFRS 第 15 号の初回適用に伴う金額的作用が、どのような会計処理の変更から生み出されたのかについて、その分析内容が第 8 章において提示されている。

結章では、第 1 部から第 3 部までの分析結果を踏まえて、本論文の研究成果として、IFRS 第 15 号の会計的意味を浮き彫りにする。

## 第1部 収益認識基準改訂プロジェクトと新収益認識基準の内容

【要旨】第1部では、なぜIASBおよびFASB（以下、両審議会という。）が収益認識基準改訂プロジェクトを開始したのか、新収益認識基準としてのIFRS第15号の公表前の収益認識に関する会計基準がどのような規則内容になっていたのかという疑問点から出発する。第1章では、IFRS第15号公表前の収益認識に関するIAS第11号およびIAS第18号の規則内容を取り上げる。第2章では、両審議会が2002年から開始した収益認識基準改訂プロジェクトの審議過程において最初に提案された収益認識方式の分析を提示する。第3章では、新収益認識基準の規則内容の分析を提示する。

## 第1章

### 収益認識に関する従来基準－IAS第11号とIAS第18号－

【要旨】IFRS第15号公表前の収益認識に関してはIAS第11号「工事契約」とIAS第18号「収益」が適用されている。収益認識基準改訂プロジェクト開始後、両審議会は、この2つの基準におけるガイダンスの不足と2つの基準の間の矛盾の存在という事態に批判を加えた。本章では、IAS第11号とIAS第18号の規則内容を取り上げる。それを通じて、従来の基準における問題点を指摘する。

#### 第1節 はじめに

国際会計基準審議会は、米国財務会計基準審議会と共に、2002年から共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行っている。この収益認識基準改訂プロジェクトの成果としての新収益認識基準「顧客との契約から生じる収益 (Revenue from Contracts with Customers)」(IFRSにおいてはIFRS第15号となるが、米国ではTopic 606となる)は2014年に公表された。このIFRS第15号は、国際会計基準 (International Accounting Standards, 以下、IASという。)第11号「工事契約」、IAS第18号「収益」、国際財務報告解釈指針委員会 (International Financial Reporting Interpretations Committee, 以下、IFRICという。)解釈指針第13号「カスタマー・ロイヤリティ・プログラム」、IFRIC第15号「不動産の建設に関する契約」、IFRIC第18号「顧客からの資産の移転」および解釈指針委員会 (Standing Interpretations Committee, 以下、SICという。)解釈指針書第31号「収益－宣伝サービスを伴うバーター取引」に取って代わるものである<sup>23</sup>。収益認識の会計基準の再構築を巡り、10年以上にわたって形成された共通の会計基準として、IFRS第15号は、2018年1月1日以降に開始する事業年度から適用されることになった。次頁の図表1は、2002年の収益認識基準改訂プロジェクト開始からIFRS第15号の成立に至るまでの主要な提案の変遷を収益認識方式の考え方の動向とともに示したものである。

収益認識基準改訂プロジェクトは、当初はFASB単独のプロジェクトであったが、2002年9月以降、両審議会の共同プロジェクトの形で改訂作業が進められていた。その後、2008年討議資料 (Discussion Paper, 以下では、2008年DPという。)、2010年公開草案 (Exposure Draft, 以下では、2010年EDという。)および2011年公開草案にみる紆余曲折を経て、ようやく2014年に包括的な収益認識基準が確定した。特に注目すべきこととしては、収益認識方式に関して、最初は契約の

<sup>23</sup> IASB, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, C10.

正味ポジションの増加に基づく方式が議論されていたが、最終的にはそれが放棄された点である。

図表 1：収益認識基準改訂プロジェクトの経緯の年表

	公表物 <sup>24</sup>	収益認識の考え方
2002 年	—	資産負債アプローチに基づく 収益認識基準の構築
2008 年	討議資料 <sup>25</sup>	正味ポジションの変動
2010 年	公開草案 <sup>26</sup>	履行義務の充足
2011 年	公開草案 <sup>27</sup>	
2014 年	IFRS 第 15 号	
(出所) 筆者作成		

なぜ両審議会が収益認識基準改訂プロジェクトを開始したのか、IFRS 第 15 号公表前の収益認識会計基準がどのような規則内容になっていたのか。本章では、こうした点を説明する。具体的には、IFRS 第 15 号公表前の収益認識に関する国際会計基準体系上適用すべき従来の基準の規則内容を提示する。ここでは、IAS 第 11 号および IAS 第 18 号を取り上げる。

さて、第 2 節においては IAS 第 11 号「工事契約」の規定内容、第 3 節においては IAS 第 18 号「収益」の規定内容を提示する。それを通じて、従来基準における問題点を指摘する。

## 第 2 節 IAS 第 11 号「工事契約」による収益認識の規則内容

IAS 第 11 号「工事契約 (Construction Contracts)」は、1993 年 12 月に発行され、1995 年 1 月 1 日以降に開始した期間の財務諸表に適用されている<sup>28</sup>。この IAS 第 11 号「工事契約」は、1979 年 3 月に公表された IAS 第 11 号「工事契約の会計処理 (Accounting for Construction Contracts)」に取って代わるものであった。

<sup>24</sup> 収益認識基準改訂プロジェクトの公表物の内容は、次のウェブサイト参照されたい。  
<https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2015/revenue-from-contracts-with-customers/#published-documents> (最終閲覧日 2023 年 9 月 10 日)。

<sup>25</sup> 2008 年討議資料の内容は、次のウェブサイト参照されたい。  
<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/revenue-from-contracts-with-customers/discussion-paper/published-documents/dp-revenue-recognition.pdf> (最終閲覧日 2023 年 9 月 10 日)

<sup>26</sup> 2010 年公開草案およびそれに関連する「結論の根拠」の内容は、次のウェブサイト参照されたい。  
<https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2015/revenue-from-contracts-with-customers/ed-revenue-from-contracts/> (最終閲覧日 2023 年 9 月 10 日)

<sup>27</sup> 2011 年公開草案、それに関連する「結論の根拠」および「設例」の内容は、次のウェブサイト参照されたい。  
<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/revenue-from-contracts-with-customers/revise-exposure-draft/published-documents/revise-ed-revenue-contracts-customers.pdf> (最終閲覧日 2023 年 9 月 10 日)

<sup>28</sup> IASB, IAS 11 Construction Contracts, para. 46.

## (1) 目的設定

IAS 第 11 号「工事契約」における原則的な目的設定は、この基準の冒頭部分において、「工事契約に係る収益と原価の会計処理を定めることである」<sup>29</sup>と述べられている。工事契約における請負活動の性質上、契約活動の開始日と完了日が異なる会計期間に属するのは通常である。それゆえ、会計処理上主要な論点となるのは、「工事収益と工事原価を、工事が実施される会計期間に配分すること」<sup>30</sup>である。

## (2) 契約種類

工事契約の定義に関しては、IAS 第 11 号第 3 項によれば、「単一の資産、またはその設計、技術および機能もしくはその最終的な目的や用途が密接に相互に関連または依存している複数の資産の結合体の建設工事のために、特別の交渉が行われる契約である」<sup>31</sup>としている。ここにいう単一資産としては、橋梁、建物、ダム、パイプライン、道路、船舶およびトンネルが挙げられている<sup>32</sup>。それに対して、複数の資産の結合体という概念については、「製錬所や他の工場や設備の複合体の建設工事など」であると解説している<sup>33</sup>。

こうした契約は、IAS 第 11 号においては、契約価格の設定に基づいて「固定価格契約 (fixed price contract)」と「原価加算契約<sup>34</sup> (cost plus contract)」の 2 種類に分けられている<sup>35</sup>。

## (3) 工事契約の結合および分割

IAS 第 11 号「工事契約」の要求事項は、通常、工事契約ごとに別個に適用される<sup>36</sup>。特定の状況において、契約または一連の契約の実質を反映させるために、単一の契約の複数の個別に識別可能な構成要素 (separately identifiable components) に、または、一連の契約を一括したものに本基準を適用するというものである。

契約が複数の資産を対象としている場合、それぞれの資産の建設は、次の場合、別個の建設工事

---

<sup>29</sup> IASB, IAS 11 Construction Contracts, Objective.

<sup>30</sup> 同上。

<sup>31</sup> IASB, IAS 11 Construction Contracts, para. 3.

<sup>32</sup> 桜井久勝『テキスト国際会計基準』, 白桃書店, 2013 年, 62 頁。

<sup>33</sup> 同上。

<sup>34</sup> IASB, IAS 11 Construction Contracts, para. 3.

<sup>35</sup> 同上。

<sup>36</sup> 同上, para. 7.

契約として取り扱わなければならない<sup>37</sup>。

- (a) 資産のそれぞれに対して別個の見積書が提示されている場合
- (b) 資産のそれぞれが個別に取り決められており、契約の請負業者と顧客が、資産のそれぞれに関連する契約の一部を、受諾するまたは拒絶することができる場合および、
- (c) 資産のそれぞれの原価および収益が区分できる場合

また、一連の契約の相手が単一の顧客ないしは複数の顧客であるにもかかわらず、次の場合、この一連の契約が単一の建設契約として取り扱わなければならない<sup>38</sup>。

- (a) この一連の契約が一括して取り決められる場合
- (b) これらの契約が、事実上、全体の利益率をもつ単一のプロジェクトの一部であるほどに、非常に密接に関連する場合および、
- (c) それらの契約が同時または連続的に進行する場合

工事契約の将来の追加の資産の取り扱いに関して、この基準には、次のような規則が含まれている。契約は、顧客の選択により追加の資産の工事を提供すること、または、この追加の資産の工事を含めるようこの契約を修正することができるのである。この追加の資産の工事は、次の場合、別個の工事契約として取り扱われなければならない<sup>39</sup>。

- (a) 追加の資産の設計、技術または機能が、当初契約の対象の資産とは大きく異なる場合
- (b) 追加の資産の価格が、当初の契約価格と無関係に取り決められる場合

#### (4) 工事契約収益・原価

IAS 第 11 号にいう契約の収益には、①工事契約で合意された当初の収益額、②請負仕事の内容の変更、賠償金 (claims) および報奨金で、高い可能性で収益になり、かつ、信頼性を持って測定できるものという 2 つの部分から構成される<sup>40</sup>。ここでは、賠償金に関しては、「請負業者が、契約価格に含まれていない費用の払い戻しとして、顧客または他の当事者から徴収しようとする金額である。例えば、顧客に起因する遅延、仕様または設計の誤り、そして係争中の請負仕事の内容の変更

<sup>37</sup> IASB, IAS 11 Construction Contracts, para. 8.

<sup>38</sup> 同上, para. 9.

<sup>39</sup> 同上, para. 10.

<sup>40</sup> 同上, para. 11.

から、賠償金が生じる可能性がある」<sup>41</sup>との解釈が提示されている。

他方、工事契約原価は、次の3つの部分から構成される。すなわち、(a)特定の契約に直接関連する原価、(b)基本的に契約上の業務に起因し、かつ、この契約に配分できる原価、(c)契約条件により特別に顧客に請求できるその他の原価、という3つの部分である<sup>42</sup>。

## (5) 工事契約収益・原価の認識

IAS 第11号第22項では、工事契約収益および原価を認識する基本原則が規定されている。すなわち、「工事契約の結果が信頼性をもって見積ることができる場合、その工事契約に関連する収益および原価は、報告期間の期末において、その契約上の業務の進捗度に応じて認識されなければならない。工事契約に係る予想される損失は、第36項に従って直ちに費用として認識しなければならない」<sup>43</sup>と述べられている。工事契約の進捗度を算定する方法としては、契約の性質に応じて、次のようなものが挙げられている<sup>44</sup>。

- (a) 実施した業務に対してその日までに発生した工事契約原価が、契約原価総額の積額に占める割合による方法
- (b) 実施した業務の調査による方法
- (c) 契約上の業務の物理的な完成割合による方法

## (6) 開示

工事契約による収益および原価に関しては、IAS 第11号従えば、主に次のような開示項目が求められる。

まず、工事契約による収益の構成部分に関して、(a)当期に収益として認識された契約収益額、(b)当期に認識された契約収益額の決定に使用した方法、そして(c)進行中の契約の進捗度の決定に使用した方法、という3点の開示が求められる<sup>45</sup>。また、進行中の工事契約について、特に開示が求められるのは、(a)発生した原価と認識した利益(認識した損失控除後)の現在までの総額、(b)前受金の金額、(c)留保金の金額である<sup>46</sup>。

<sup>41</sup> IASB, IAS 11 Construction Contracts, para. 14.

<sup>42</sup> 同上, para. 16.

<sup>43</sup> 同上, para. 22.

<sup>44</sup> 同上, para. 30.

<sup>45</sup> 同上, para. 39.

<sup>46</sup> 同上, para. 40.

## (7) 設例

次に、工事契約の収益および原価の決定に関して IAS 第 11 号に付属する設例<sup>47</sup>の内容を示す。これを通じて、IAS 第 11 号に従う場合には、工事契約の収益および原価の決定には如何なる会計処理が実施されたのかを明らかにする。

### 【前提条件】<sup>48</sup>

- ・ 工事の請負業者は、9,000 の固定価格契約のもとで橋梁を建設する。契約条件で取り決められた当初の収益額は 9,000 である。請負業者が当初に見積った工事契約原価は 8,000 である。この橋梁建設の予定工期は 3 年である。
- ・ 第 1 年度の末に、請負業者の工事契約原価の見積額は 8,050 に増加した。
- ・ 第 2 年度では、200 の工事契約収益の増加と 150 の工事契約見積原価の増加をもたらす契約条件の変更を顧客が承認した。第 2 年度の末に、発生した原価には、そのプロジェクトを完成させるために第 3 年度に使用する、現場に保管している 100 の標準材料の原価が加えられる。
- ・ 請負業者は、実施した業務に対してその日までに発生した工事契約原価が契約原価総額の最新の見積額に占める割合の計算を通じて、契約の進捗度を決定する。工事期間中の財務データの要約は次のシートに示したとおりである。
- ・ 第 2 年度の進捗度 (74%) の決定は、実施した業務に対してその日までに発生した契約原価から、第 3 年度に使用する、現場に保管される 100 の標準材料を除外することによるものである。

	第一年度	第二年度	第三年度
工事契約収益当初合意額	9,000	9,000	9,000
変更額	-	200	200
工事契約総収益	9,000	9,200	9,200
累計発生工事契約原価	2,093	6,168	8,200
完成までに要する工事契約原価	5,957	2,032	-
見積工事契約総原価	8,050	8,200	8,200
見積利益	950	1,000	1,000
進捗度	26%	74%	100%

IAS 第 11 号の橋梁建設に関する工事契約の設例の前提条件に基づいて、各年度の工事契約収益当初合意額、変更額、工事契約総収益、累計発生工事契約原価、完成までに要する工事契約原価、見

<sup>47</sup> IASB, IAS 11 Construction Contracts Illustrative Examples. (企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2013』, B984-B985 頁)

<sup>48</sup> IASB, IAS 11 Construction Contracts Illustrative Examples. (企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2013』, B984 頁)

積工事契約総原価、見積利益、そして進捗度の情報は、上のシートに示されているとおりである。こうした数値に基づく、この3年間の包括利益計算書において認識された収益、費用および利益は、次のシートのとおりである<sup>49</sup>。

	累計額	過年度における認識額	当年度の認識額
第一年度			
収益	2,340	—	2,340
費用	2,093	—	2,093
利益	247	—	247
第二年度			
収益	6,808	2,340	4,468
費用	6,068	2,093	3,975
利益	740	247	493
第三年度			
収益	9,200	6,808	2,392
費用	8,200	6,068	2,132
利益	1,000	740	260

上記の設例の前提条件およびそれに関連する解説・シートの内容に基づいて、第一年度から第三年度の収益、費用および利益の算定は次のとおりである。

#### 【第一年度】

第一年度期末では、発生した工事契約原価 2,093 と見積工事契約総原価 8,050 に基づいて、この工事契約の進捗度が 26% と算定される。この進捗度の割合と工事契約収益当初合意額 9,000 とを用いて、第一年度の収益認識額は 2,340 と算定される。したがって、この年度の利益は 247 (=2,340 - 2,093) になる。

#### 【第二年度】

第二年度期末では、累計の発生した工事契約原価は、6,068 (=6,168-100) となる。工事契約見積原価が 150 だけ増加することにより、見積工事契約原価の総額が 8,200 に増加する。上記の第一年度と同じ方法により第二年度の工事契約の進捗度は 74% と算定される。したがって、第二年度の

<sup>49</sup> IASB, IAS 11 Construction Contracts Illustrative Examples. (企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2013』, B985 頁)

収益認識額は6,808と算定される。それゆえ、第二年度の利益は493(=4,468-3,975)となる。

#### 【第三年度】

第三年度期末では、この工事契約が完了したため、この工事契約の進捗度は100%である。第三年度の収益認識額は残りの2,392となる。それゆえ、第三年度の利益は260(=2,392-2,132)となる。

### 第3節 IAS第18号「収益」による収益認識の規則内容

IAS第11号「工事契約」と同様に、IAS第18号「収益」も1993年12月に公表され、1995年1月1日以降に開始した期間の財務諸表に適用された<sup>50</sup>。IAS第18号「収益」の「目的(Objective)」の記述内容に基づけば、当基準の目的設定は次のとおりである。すなわち、「広義の収益には、収益と利得の両方が含まれる。収益は、企業の通常の活動の過程において発生し、売上、報酬、利息、配当およびロイヤルティを含むさまざまな名称で呼ばれるものである。本基準の目的は、ある種の取引および事象から生じる収益に関する会計処理を定めることである」<sup>51</sup>とする。

IAS第18号にいう収益(Revenue)は、同第7項によれば、「一定期間中の企業の通常の活動過程で生じる経済的便益の総流入で、持分の増加をもたらすものであるが、持分参加者からの拠出に関連する増加を除く」<sup>52</sup>と定められる。

また、収益に関する会計上の主要な論点は、「その収益をいつ認識するかを決定すること」<sup>53</sup>にある。この基準が規定対象としているのは、(1)財貨の販売、(2)サービスの提供、(3)利息、ロイヤルティおよび配当という3つの部分から生じる売上高の会計処理である<sup>54</sup>。それぞれの売上高実現の要件は次のとおりである。

#### (1) 財貨の販売

物品の販売から生じる売上高の実現は、主にIAS第18号第14項から第19項までの項目に規定されている。IAS第18号第14項によれば、物品の販売から生じる売上高は、次の条件のすべてが

<sup>50</sup> IASB, IAS 18 Revenue, para. 37.

<sup>51</sup> IASB, IAS 18 Revenue, Objective.

<sup>52</sup> IASB, IAS 18 Revenue, para. 7.

<sup>53</sup> IASB, IAS 18 Revenue, Objective.

<sup>54</sup> IASB, IAS 18 Revenue, para. 1.

満たされた時に実現しなければならない<sup>55</sup>。

- (a) 企業が、物品の所有に伴う重要なリスクおよび経済価値を買手に移転したこと
- (b) 企業が、通常では販売された商品の所有に関連する程度の継続的な経営上の関与も、販売された商品に対する有効な支配も保持していないこと
- (c) 収益の額を、信頼性をもって測定できること
- (d) 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
- (e) その取引関連して発生した原価または発生する原価を、信頼性をもって測定できること

## (2) サービスの提供

サービスの提供から生じる売上高の実現は、主に IAS 第 18 号第 20 項から第 28 項までの項目に規定されている。IAS 第 18 号第 20 項に基づけば、サービスの提供に関する取引の成果を、信頼性をもって見積もることができる場合には、その取引に関する収益は、報告期間の末日現在のその取引の進捗度に応じて認識しなければならない。取引の成果は、次のすべての条件が満たされる場合には、信頼性をもって見積もることができる<sup>56</sup>。

- (a) 収益の額を、信頼性をもって測定できること
- (b) 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
- (c) その取引の進捗度を、報告期間の末日において信頼性をもって測定できること
- (d) その取引について発生した原価および取引の完了に要する原価を、信頼性をもって測定できること

## (3) 利息、ロイヤルティおよび配当

利息、ロイヤルティおよび配当をもたらす企業資産の第三者による使用から生じる売上高は、IAS 第 18 号第 29 項に基づけば、次の場合に、実現されなければならない<sup>57</sup>。

- (a) 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
- (b) 収益の額を、信頼性をもって測定できること

---

<sup>55</sup> IASB, IAS 18 Revenue, para. 14.

<sup>56</sup> 同上, para. 20.

<sup>57</sup> 同上, para. 29.

#### (4) 取引における構成要素の識別

上に示した(a)財貨の販売、(b)サービスの提供、(c)利息、ロイヤルティおよび配当のそれぞれの売上高に関する規定以外に、IAS 第 18 号には、取引の構成要素の識別に関する規定も含まれていることに注目すべきところである。ここでは、単一取引における各構成要素の識別と複数の取引の識別とが取り扱われている。

単一取引における各構成要素の識別の場合、「取引の実質を反映するために、単一取引の個別に識別可能な構成部分ごとに認識要件を適用することを要求している。例えば、製品の販売価格が、その後発生する役務提供について識別可能な額を含む場合には、その額は繰り延べられ、役務が提供される期間にわたり収益として認識される」<sup>58</sup>と述べられている。

他方、単一目的の複数の取引の識別の場合、「2つまたはそれ以上の取引が、一連の取引の全体として考えないと経済的実質が理解できないように結び付けられている際に、それらを一体として本認識規準を適用する。例えば、企業が物品を販売し、同時にその物品を後日に買い戻すという契約がある場合、2つの取引は一体として取り扱われることがある」<sup>59</sup>という。

#### (5) 設例

次に、IAS 第 18 号に付属する設例の記述内容を提示する。これを通じて、IAS 第 18 号に従う場合には、収益認識に際して如何なる会計処理が実施されたのかを明らかにする。IAS 第 18 号には数値に基づく会計処理の説明は提示されていないが、それぞれの特定の状況設定における会計処理方針が記述されている。ここでは、据付けサービスにかかわる物品販売を取り上げる。

IAS 第 18 号の設例の「条件付きで出荷された物品」の部分では、据付けに係る物品販売の収益認識に関する会計処理は次のように述べられている。すなわち、「収益は通常、買い手が引渡しを受け、据付けおよび検収が完了した時点で認識される。しかし、次のような場合は、買い手が引渡しを受けた時点で直ちに収益が認識される。(1) 据付けの過程がその性質上単純な場合、例えば、工場で検査済みのテレビ受像機の据付けで、梱包を開いて電源とアンテナを接続するだけで良いような場合、(2) 検査が契約価格の最終決定のためだけに行われる場合。例えば、鉄鉱石、原糖、大豆などの開発」<sup>60</sup>とする。

一方、設例の「据付け料」の部分では、製品の販売に付随する据付けサービスの収益認識に関す

<sup>58</sup> IASB, IAS 18 Revenue, para. 13.

<sup>59</sup> 同上。

<sup>60</sup> IASB, IAS 18 Revenue Illustrative Examples, para. 2. (企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2013』, B1036 頁)

る会計処理は次のように述べられている。すなわち、「据付料は、据付けの進捗度に応じて認識される。ただし、製品の販売に付随するものである場合は例外で、その場合には当該物品の販売時に認識される」<sup>61</sup>というのである。

上記の据付けサービスにかかわる物品の販売の収益認識の会計処理の記述に基づくならば、物品の販売とそれに関連する据付けサービスを顧客に提供する場合、据付け料の収益は物品の販売時に認識され、物品の収益は通常では買い手が引渡しを受け、据付けおよび検収が完了した時点で認識されることになる。しかしながら、上の「(4) 取引における構成要素の識別」の規則内容に適用できるかどうか、どのような場合に適用可能なのかに関して、これ以上の説明はなされていない。

## 第4節 おわりに

以上、第1章では、IFRS第15号公表前の収益認識に関する国際会計基準体系上適用すべき従来の基準の規則内容を提示してきた。収益認識基準改訂プロジェクト開始後、IASBおよびFASBの両審議会は、IAS第11号およびIAS第18号におけるガイダンスの不足と両基準の間の矛盾の存在とを批判している。両基準の規則内容とそれぞれの基準に付随する設例の内容とを提示したことにより、会計次元の複数要素取引の構成要素の識別および評価の論理が従来の収益認識基準の体系の中に構築されていなかったことが明らかとなった。この点で、両審議会が収益認識基準改訂プロジェクトを開始した理由の1つとして挙げられている。次の章では、収益認識基準改訂プロジェクトの審議過程において詳しく見ていこう。

---

<sup>61</sup> IASB, IAS 18 Revenue Illustrative Examples, para.10. (企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2013』, B1038頁)

## 第2章

### 2008年討議資料による改訂収益認識基準の提案内容

【要旨】なぜIASBおよびFASBの両審議会が収益認識基準改訂プロジェクトを開始したのか、この改訂プロジェクトの初期段階では如何なる収益認識方式が提案されていたのか、さらに、この提案された収益認識方式に如何なる特徴を有するのか。本章では、これらの点を明らかにする。

#### 第1節 はじめに

前章では、IFRS第15号公表前の収益認識に関するIAS第11号およびIAS第18号の規則内容を提示した。本章では、IASBおよびFASBが2002年から開始した収益認識基準改訂プロジェクトの審議過程において最初に提案された正味ポジションの増加による収益認識方式を説明する。ここでは、2008年討議資料（Discussion Paper、以下では、2008年DPという。）<sup>62</sup>による収益認識方式の提案内容を中心とする。本論文における2008年DPの提案内容の日本語訳は、国際会計基準委員会財団訳「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」<sup>63</sup>に基づいている。

本章の構成は次のとおりである。第2節においては改訂プロジェクト設立の背景、第3節においては2007年会議資料の概要、そして第4節においては2008年DPの提案モデルによる収益認識方式をそれぞれ提示する。

#### 第2節 改訂プロジェクト設立の背景

収益認識基準改訂プロジェクトは、当初は、FASB単独のプロジェクトとして2002年5月にアジェンダに追加された。同年9月、両審議会の共同プロジェクトとして作業が進められるところとなった。このプロジェクトは、両審議会がさまざまな収益認識上の問題点を克服するために開始されたものとみなされている。こうした背景を踏まえて、本章では、まず、改訂プロジェクトの開始の

<sup>62</sup> IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008.

<sup>63</sup> 2008年討議資料の日本語訳の内容は、次のウェブサイトを参照されたい。

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/revenue-from-contracts-with-customers/discussion-paper/published-documents/dp-revenue-recognition-jp.pdf>（最終閲覧日2023年9月10日）

契機となっている従来の会計基準における問題点を見ていこう。ここでは、2008年DPにおける記述内容から、この問題点の所在を探る。

## (1) 米国会計基準における問題点

米国会計基準上の収益認識に関する問題点については、2008年DPの記述内容では、①稼得過程の定義に一貫性を欠いた膨大な数の基準、②収益認識の在り方と概念フレームワークとの不整合、という2点が指摘されている<sup>64</sup>。

### ① 稼得過程の定義に一貫性を欠いた膨大な数の基準

第一は、細則主義に基づく米国会計基準では、収益認識に関する基準の数が膨大である点である。具体的には、「稼得過程アプローチの適用は収益および利得の認識に関して100以上の基準を米国会計基準にもたらしてきた。そのうちの多くが産業固有の基準であり、経済的に類似する取引に関して異なる結果をもたらすものもある。これは主として稼得過程が精緻に定義されていないからであり、稼得過程が具体的な状況にどのように適用されるかについてしばしば人々の見解が分かれるからである」<sup>65</sup>という。

このように、従来の稼得過程アプローチにおける「稼得過程」に対する解釈の曖昧さが持たられてきたことが指摘されている。その結果として、「企業を取り巻く経済環境が変化する中で、取引の複雑さが高まるとともに、従来の実現稼得アプローチの欠点が生じた結果として、開発されたガイダンスの間で一貫しない取り扱いが生じた。また、経済的に類似する取引に対して異なる規定が存在することによって、企業間および産業間の比較可能性が損なわれている」<sup>66</sup>というのである。

### ② 収益認識の在り方と概念フレームワークとの不整合

第二は、収益認識の在り方と概念フレームワーク上の資産・負債の変動による収益認識の定義の在り方の間の問題点である。具体的には、「稼得過程アプローチでは企業の契約上の権利および義務が財務諸表において正しく表示されないこともあることからガイダンスが必要とされている。言

<sup>64</sup> IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, para. 1.3- para. 1.8. (国際会計基準委員会財団訳, 「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 20-23 頁)

<sup>65</sup> 同上, para. 1.3. (同上訳書, 20 頁)

<sup>66</sup> 同上, para. 1.5. (同上訳書, 21 頁)

い換えれば、稼得過程アプローチは、契約期間にわたって資産および負債がどのように生じ変化していくかについてほとんど考慮することなく収益を処理している。資産および負債は両審議会の概念フレームワークの土台となる構成要素である。実際、収益の定義は資産および負債の変動に依拠している。したがって、稼得過程アプローチは特定の資産又は負債の変動に焦点を当てることによって改善することができると思われる<sup>67</sup>と述べられていた。

すなわち、ここでは、稼得過程アプローチの在り方が、概念フレームワーク上の資産・負債の変動による収益認識の在り方と一致しているわけではないことが問題視されていることが指摘されている。稼得過程アプローチを規定している、FASBが1984年に公表した財務会計概念書（Statement of Financial Accounting Concepts, 以下SFACという。）第5号『営利企業の財務諸表における認識と測定』<sup>68</sup>では、財務諸表の作成に関しては、主に収益・費用・利得・利益の関係に基づいて行われる。SFAC第5号は一般的に収益費用アプローチに基づくものと考えられる。それに対して、1985年に公表したSFAC第6号『財務諸表の構成要素』<sup>69</sup>では、収益の定義は、「財貨の引渡しもしくは生産、用役の提供、または企業の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動による、企業の資産の流入、その増加もしくは負債の弁済（または両者の組み合わせ）である」<sup>70</sup>となっている。SFAC第6号は一般的に資産負債アプローチに基づくものであるとみなされている。このように、収益認識の在り方と概念フレームワーク上の資産・負債の変動による収益認識の定義の在り方の間には不整合が生じていると指摘されたのである。

## (2) 国際会計基準における問題点

IFRSにおいても、収益認識に関する基準が改善される必要があると指摘されている。具体的には、2008年DPでは、①資産・負債の定義との矛盾、②ガイダンスの欠如、③国際会計基準（IAS）第11号<sup>71</sup>と同基準第18号<sup>72</sup>の間の矛盾、という3つの問題点が指摘されている。

---

<sup>67</sup> IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, para. 1.8. (国際会計基準委員会財団訳, 「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 21頁)

<sup>68</sup> Concepts Statement No. 5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises. 次のウェブサイト参照されたい。 <https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/standards/concepts-statements.html> (最終閲覧日2023年9月10日)

<sup>69</sup> Concepts Statement No. 6, Elements of Financial Statements. 次のウェブサイト参照されたい。 <https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/standards/concepts-statements.html> (最終閲覧日2023年9月10日)

<sup>70</sup> SFAC NO. 6, para. 78.

<sup>71</sup> IAS第11号「工事契約」は、工事契約に係る収益および原価の会計処理を規定するものである。具体的には、収益および原価を建設工事が行われる複数の会計期間に配分する方法を取り扱っている。その内容は本論文第1章を参照されたい。

<sup>72</sup> IAS第18号「収益」では、収益を獲得するための取引を「財貨の販売」、「サービスの提供」および「利息、ロイヤルティおよび配当」の3つの取引形態に分けて定めている。その内容は本論文第1章を参照されたい。

## ① 資産・負債の定義との矛盾

第一の「資産・負債の定義との矛盾」に関しては、「米国会計基準と同様、IFRSを適用する企業が経済事象を忠実に表現していない金額を財務諸表に認識する可能性があるため、IFRSにおける収益認識基準を批判する者もいる。これは財の販売の収益認識が、主に当該財の所有に係るリスクと経済価値が顧客に移転した時点に依拠しているからである。したがって、顧客が財に対する支配を獲得した後であっても、(リスクと経済価値の大部分が未だ顧客に移転していないため)企業は財を棚卸資産として認識することもある。この結果は、財の所有に係るリスクと経済価値ではなく、財の支配を基礎とするIASBの資産の定義と矛盾している」<sup>73</sup>と述べられていた。

この点に関する論者の見解の一つとしての辻山の見解をここで引く。すなわち、「商品販売等の収益認識に関して、IAS第18号が対象商品の『支配』の移転のみならず『所有に伴うリスクと経済価値』の移転まで求めているのは、『支配』のみを基礎とした『資産』の定義と矛盾している」<sup>74</sup>と解釈している。

## ② ガイダンスの欠如

第二の「ガイダンスの欠如」に関して、ここでは、主として複数の構成要素からなる取引の場合が該当する。具体的には、「2つ以上の財又はサービスの提供物が含まれる取引(すなわち、複数要素契約)に対するガイダンスの欠如である」<sup>75</sup>という。この点に関する従来基準のIAS第18号の規則内容に依拠する場合、「このトピックに関してさらにいくつかの記述はあるが、IAS第18号はどのような場合にどうやって単一の取引を要素(又は会計単位)に分解しなければならないかを明確に記述していない」<sup>76</sup>と指摘する。その結果として、「複数要素契約における各要素をどのように測定すべきかについてのガイダンスを欠いている。そのような契約における残存する要素に関する一定の測定の方針がなければ、企業は類似する取引に対して異なる測定アプローチを適用し、企業間の収益の比較可能性は損なわれる」<sup>77</sup>とする。

---

<sup>73</sup> IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, para. 1.10. (国際会計基準委員会財団訳, 「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 22頁)

<sup>74</sup> 辻山栄子, 「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』, 2009年9月, 1287頁。

<sup>75</sup> IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, para. 1.12. (国際会計基準委員会財団訳, 「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 22頁)

<sup>76</sup> 同上。

<sup>77</sup> 同上, para. 1.13. (同上訳書, 23頁)

このように、複数要素契約への会計処理、とりわけ如何なる方法でそれぞれの構成要素を分解するかということに関しては、IFRS 第 15 号以前の会計基準（ここでは主に IAS 第 18 号を指す）においては明確な指針が構築されていなかったことがわかる。この点に関しては、第 1 章で考察したとおりである。

### ③ IAS 第 11 号と IAS 第 18 号の間の矛盾

第三の「IAS 第 11 号と IAS 第 18 号の間の矛盾」に関して、次の指摘がなされている。「IAS 第 11 号(特定の要件を満たした工事契約にのみ適用される)の原則は、契約を完了させるために必要な活動が行われるにつれて(顧客は建設中の項目に対する支配も所有に係るリスクと経済価値も有していないとしても)企業は収益を認識すべきであるとしているように見える。対照的に、財の販売に係る IAS 第 18 号の原則は、財に関する支配およびその財の所有に係るリスクと経済価値が顧客に移転する時点で収益を認識すべきである」<sup>78</sup>としている。

このように、工事契約に関して、IAS 第 11 号では、顧客が建設中の項目に対する支配も所有に係るリスクと経済価値も有していないとしても、進捗度に従って収益認識することが認められる。しかし、IAS 第 18 号によれば、財に関する支配およびその財の所有に係るリスクと経済価値が顧客に移転する時点で収益を認識する。すなわち、工事完成基準のみが認められている。IAS 第 11 号と IAS 第 18 号の間には、こうした矛盾が存在するというのである。

## 第 3 節 2007 年会議資料の概要

上述の既存の会計基準に存在する問題点に対処するために、両審議会は、2008 年 DP 公表前に示された 2007 年会議資料において、国際会計基準および米国会計基準の概念フレームワークにおける収益の定義「収益は資産の増加、負債の減少、又は両者の組み合わせである」を用いて、統一的な収益認識モデルの開発を提案した<sup>79</sup>。この最初の一步ともいえる 2007 年会議資料では、単一の資産と負債に焦点を当てた収益認識基準の構築が検討されている。2007 年会議資料にみる討議の内容は 2008 年 DP においても多く取り上げられている。以下、まず、この 2007 年会議資料の提案内容を見ていく。

<sup>78</sup> IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, para. 1.16. (国際会計基準委員会財団訳, 「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 23 頁)

<sup>79</sup> FASB, AAA-FASB FINANCIAL REPORTING ISSUES CONFERENCE, Reconsidering Revenue Recognition November 30-December 1, 2007.

## (1) 収益に関する定義

2002年から開始された改訂プロジェクト以後の提案内容を踏まえ、2007年会議資料では、顧客との契約から生じる資産と負債に焦点を当て収益認識方式が議論されている。資産負債アプローチに基づく、収益認識方式に関するその仮定義は次のようなものであった。

「収益は顧客への財やサービスの提供による契約における契約資産の増加または契約負債の減少（あるいは両者の組み合わせ）である。」<sup>80</sup>

収益の認識は「契約資産」および「契約負債」という新設の会計項目の変動に関係付けられている。こうした会計項目がどのように生み出されてきたのかを次に見ていこう。

## (2) 契約はどのように資産又は負債を生じさせるのか

契約資産の増加または契約負債の減少による収益を確定した後、契約はどのように資産または負債を生じさせるのかに関して、提案内容は、次のように契約における顧客から対価を受領するという権利と財やサービスの移転という履行義務に注目している。

「企業が顧客との間で、拘束力を有する契約に入る時に、顧客と約束を交わす。この約束によって、企業は経済的資源（財やサービス）の移転という履行義務を課される。これと引き換えに、顧客から対価を受領する権利を譲渡される。契約上の権利と義務は、切り離すことができないほど関連している。何故ならば、権利を行使しなければ義務は履行されず、義務を履行しなければ権利は行使されないからである。結果として、権利と義務の組み合わせは1つ（いわゆる、ネット）の資産または負債として扱われる。資産であるか、それとも負債であるかは、内在する権利と内在する義務の関係によって決まる。したがって、任意の時点で、残存する権利が残存する義務を上回る場合、当該契約は資産として扱われる。同様に、残存する義務が残存する権利を上回る場合、当該契約は負債として扱われる。この資産または負債は、残存する権利と残存する義務を示すことにより、企業の契約正味ポジションを反映する。」<sup>81</sup>

こうして、契約上の履行義務と契約上の権利という二つの概念に着目し、それらの純額で「契約

<sup>80</sup> FASB, AAA-FASB FINANCIAL REPORTING ISSUES CONFERENCE, Reconsidering Revenue Recognition November 30-December 1, 2007, para. 29.

<sup>81</sup> 同上, para. 33-para. 34.

資産」または「契約負債」を生じさせているのである。しかし、「契約資産」または「契約負債」に企業の契約正味ポジションを反映させることで、どのように収益が生み出されるのであろうか。

### (3) 権利と義務の組合せである契約資産または契約負債はどのように変化するか

権利と義務の組合せである契約資産または契約負債はどのように変化するか、それがどのように収益を生み出すのかについては、次のように説明されている。

「企業の契約正味ポジションは、当該企業の履行あるいは顧客の履行に起因して変動する。例えば、顧客が事前に約束していた金額を支払った場合、これは顧客の履行であり、企業の契約正味ポジション（これまで資産または負債であったかにかかわらず）の減少である。なぜならば、企業において契約上の残存する権利がすでに存在しないからである。顧客に代金を支払わせるという権利がすでに存在しない為、企業の契約資産が減少あるいは契約負債が増加する。重要なことは、契約資産の減少も契約負債の増加も、収益に関する仮定義を満たしていないことである。収益に関する仮定義を満たすためには、契約資産の増加または契約負債の減少が認められる。したがって、顧客による履行はそれ自体として、収益認識をもたらさない。企業が約束した財やサービスの提供によって、契約正味ポジションも変動する。一度財やサービスを提供すれば、企業はすでに契約上この項目の義務を有していない。結果として、契約の正味ポジション（これまで資産または負債であったかにかかわらず）が増加する。ここで留意すべきことは、財やサービスの提供という履行義務が消滅する時に、企業の契約資産が増加あるいは契約負債が減少する為、この変化が収益の仮定義を満たす。」<sup>82</sup>

上掲の記述内容からは、「財またはサービスの移転という履行義務」と「対価の受領という権利」の組合せの結果一すなわち、契約正味ポジションの増加一が収益を生み出すことが分かる。こうした構想により、概念フレームワーク上の収益の定義「収益は資産の増加、負債の減少、又は両者の組み合わせである」をも満たそうと企図されているのである。

### (4) 履行義務を現在出口価格で測定するモデル

履行義務の評価に関しては、2007 年会議資料では、現在出口価格で測定するモデルと当初取引価格で配分するモデルとが同時に検討されている。まず、現在出口価格で測定するモデルの記述を提示する。

---

<sup>82</sup> FASB, AAA-FASB FINANCIAL REPORTING ISSUES CONFERENCE, Reconsidering Revenue Recognition November 30-December 1, 2007, para. 40-para. 41.

「このモデルにおける収益は、ある期間中にどれほど義務が発生したのかに関する分離評価ではなく、認識かつ明白な測定によってもたらされる特定資産の増加と特定負債の減少である。換言すれば、認識される収益の金額は当該期間中に資産と負債がどれほど変動するかにより測定すべきということである。このモデルは資産と負債の明白な測定に基づくため、測定モデルと名付けられる。このモデルにおける特定資産と特定負債は、顧客との拘束力を有する契約から直接的に生じる。この契約資産と契約負債は、これらの現在出口価格により測定される。この金額は、市場参加者が支払う（あるいは要求される）金額である。この金額により、市場参加者が契約上に残存する全ての権利と履行義務を引き受ける（或いは推定する）。この契約の開始日およびその後は、現在出口価格で契約を測定する。このモデルでは特に契約資産と契約負債に注目するため、収益は契約における契約資産の増加と契約負債の減少として定義されている。この契約資産の増加と契約負債の減少に起因するのは、顧客に対する財やサービスの提供である。つまり、収益は次の時点で認識される。

- ・内在する権利より内在する義務を超える契約を企業が獲得する時（それにより、新たな契約資産をもたらすからである）。
- ・その後、顧客に対する財やサービスの提供により、契約上の履行義務を企業が充足する時（これにより、契約資産の増加または契約負債の減少をもたらすからである）。

以上のように認識される収益の金額は、現在出口価格による場合契約資産の増加額、または契約負債の減少額とする。」<sup>83</sup>

2007 年会議資料の内容は上にみたとおりであるが、その後の 2008 年 DP では、現在出口価格アプローチは却下された。その理由としては、①収益認識のパターンに関する違和感、②複雑性、③誤謬のリスク、という 3 つの理由が挙げられていたのである。

## (5) 履行義務を当初取引価格で配分するモデル

履行義務の評価に関する、2007 年会議資料上は、その現在出口価格で測定するモデル以外に、当初取引価格で配分するモデルも同時に検討されている。このモデルに関する記述を見ていこう。

「配分モデルにおける収益は、ある期間中にどれほど義務が発生したのかに関する分離評価ではなく、むしろ特定資産の増加と特定負債の減少である。換言すれば、認識される収益の金額は当該期間中に資産と負債がどれだけ変動する

<sup>83</sup> FASB, AAA-FASB FINANCIAL REPORTING ISSUES CONFERENCE, Reconsidering Revenue Recognition November 30-December 1, 2007, para. 63-para. 66.

かによって測定すべきである。このモデルにおける特定資産と特定負債が、顧客との拘束力を有する契約から直接的に生じるのである。契約開始時に、契約の内在する権利が顧客と約束した金額で測定される（一般的に顧客対価として言及される）。この金額はその後に、内在する財やサービスの販売価格に基づいて、個別履行義務に配分される。それ故に、契約開始時に識別される履行義務の総額が常に顧客対価と同額になる。このモデルでは、顧客対価を履行義務に配分することを前提とするため、配分モデルとされている。顧客対価の金額が識別される履行義務に配分されるため、契約開始時には、これらの履行義務の総額と測定された対価請求権は同額である。したがって、契約開始時における正味ポジションは、一般的にゼロである。すなわち、契約開始時に契約資産も契約負債も生じていない。契約の内在する個別の履行義務が充足される時に、契約資産の増加または契約負債の減少が生じ、その結果として、収益がもたされる。」<sup>84</sup>

しかしながら、その後の2008年DPでは、①収益認識のパターンの合理性、②測定の簡潔性という2つの理由から、当初取引価格アプローチが採用されることになる。こうした理由も含めて、提案された2008年DPによる収益認識方式の提案内容を次節で考察する。

## 第4節 2008年DPの提案内容

2008年DPは、「1 資産および負債の変動に基づく収益認識」、「2 契約に基づく収益認識原則」、「3 履行義務」、「4 履行義務の充足」、「5 履行義務の測定」、「6 現行実務に対する潜在的影響」の章から構成されている。以下、この2008年DPによる収益認識方式の提案内容を見ていこう。

### (1) 契約の正味ポジション

両審議会が提案するところによれば、「収益は、顧客との契約における企業の正味のポジションの増加を基礎として認識されなければならない」<sup>85</sup>。この基礎となる原則のもとで、それぞれの概念定義は次のとおりである。

ここにいう「契約」および「顧客」という概念に関しては、次のような定義づけが行われている。

<sup>84</sup> FASB, AAA-FASB FINANCIAL REPORTING ISSUES CONFERENCE, Reconsidering Revenue Recognition November 30-December 1, 2007, para.119-para.122.

<sup>85</sup> IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, para.2.37. (国際会計基準委員会財団訳, 「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 32頁)

すなわち、「契約とは、強制可能な義務を生じさせる複数の当事者間における合意である」<sup>86</sup>となっており、また、ここにいう「顧客」とは、「企業の通常の活動のアウトプットを表す資産(財またはサービス)を得るために、当該企業と契約を締結した当事者をいう」<sup>87</sup>と述べている。企業が、こうした顧客との契約の当事者となるとき、「当該契約における権利と義務の組み合わせが契約における正味のポジションとなる」<sup>88</sup>のである。

この契約における権利および義務の測定によって決まる正味のポジションに関しては、「当該契約における正味のポジションが契約資産となるか、契約負債となるかまたはゼロの正味のポジションとなる」<sup>89</sup>と提案されている。こうして、測定時点では、残存する権利が残存する義務を超える場合には契約は資産(契約資産)となり、逆の場合には契約は負債(契約負債)となる。残存する権利と残存する義務が同額である場合、契約の正味ポジションがゼロとなる。

提案のモデルは、「契約資産が増加したとき又は契約負債が減少したとき(または両者の組み合わせ)に収益が認識されること」<sup>90</sup>になる。こうしたときには、「契約における義務が充足されることで企業が履行を行った」<sup>91</sup>からである。顧客および企業の履行により企業の正味の契約ポジションに与える作用をまとめたものは次の図表2のとおりである。

図表 2：正味ポジションの変動の作用

	正味ポジション	契約資産	契約負債
顧客の支払 (残存権利を減少させる)	減少	減少	増加
企業による財とサービスの提供 (残存義務を減少させる)	増加	増加 (収益を認識する)	減少 (収益を認識する)
(出所) IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, para. 2. 32. (国際会計基準委員会財団訳, 「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 31 頁)			

## (2) 履行義務

2008 年 DP における履行義務の概念定義に関しては、「両審議会の予備的見解において企業の履行義務は、資産(財またはサービスのような)を顧客に移転するという顧客との契約における約束であ

<sup>86</sup> IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, para. 2. 38. (国際会計基準委員会財団訳, 「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 32 頁)

<sup>87</sup> 同上。

<sup>88</sup> 同上, para. 2. 39. (同上訳書, 32 頁)

<sup>89</sup> 同上。

<sup>90</sup> 同上, para. 2. 40. (同上訳書, 32 頁)

<sup>91</sup> 同上。

る」<sup>92</sup>というのである。こうした契約上の約束の形態は「明示的であっても非明示的であっても構わない」<sup>93</sup>という。財またはサービスの資産の移転場合、「企業が財の提供を約束するとき、企業は顧客に対する資産の移転を約束している。企業がサービスの提供を約束するとき、顧客は移転された資産を即時に費消することになるものの、企業は財の場合と同様に資産を移転することを約束している」<sup>94</sup>という。(複数の) 約束された資産(財またはサービス)が顧客に異なる時点で移転する場合の会計処理に関しては、「企業は履行義務を別々に処理する」<sup>95</sup>という。こうした履行義務を分けることの目的は、「契約期間にわたって顧客に資産が移転するパターンを、企業の収益が忠実に表現することを確実にすること」<sup>96</sup>にある。

### (3) 履行義務の充足

2008年DPでは、履行義務の充足の結果として契約の正味のポジションが増加する。企業が約束された資産(財またはサービスなど)を顧客に移転したとき、企業は履行義務を充足し、収益を認識する。両審議会は、約束された資産に対する支配を顧客が獲得したとき、約束された資産を企業が移転したことになると提案している<sup>97</sup>。

財の場合、「顧客が財に対する支配を獲得し、財が顧客の資産となったときに企業は履行義務を充足する。通常、これは顧客が財を物理的に占有したときに生じる」<sup>98</sup>のである。サービスの場合、「サービスが顧客の資産となったときに企業は履行義務を充足する。これは顧客が約束されたサービスを受けたときに生じる」<sup>99</sup>という。

### (4) 履行義務の測定

両審議会は、履行義務の測定は取引価格(顧客が約束した対価)で当初に行われなければならないと提案している<sup>100</sup>。契約が複数の履行義務で構成されている場合は、企業は当該取引価格を、当該履行義務の基礎となる財やサービスの独立した販売価格の比率を基にして履行義務に配分すること

---

<sup>92</sup> IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, para. 3. 43. (国際会計基準委員会財団訳, 「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての子備的見解」, 41 頁)

<sup>93</sup> 同上。

<sup>94</sup> 同上, para. 3. 44. (同上訳書, 41 頁)

<sup>95</sup> 同上, para. 3. 45. (同上訳書, 42 頁)

<sup>96</sup> 同上, para. 4. 45. (同上訳書, 42 頁)

<sup>97</sup> 同上, para. 4. 59. (同上訳書, 53 頁)

<sup>98</sup> 同上, para. 4. 60. (同上訳書, 53 頁)

<sup>99</sup> 同上, para. 4. 61. (同上訳書, 53 頁)

<sup>100</sup> 同上, para. 5. 103. (同上訳書, 76 頁)

となる<sup>101</sup>。

#### (5) 契約に関連するコストの取り扱い

両審議会は、2008年DPにおける契約に関連するコストの取り扱いについては「顧客との契約に関連するコストの会計処理に関するガイダンスを含むことを意図していない」<sup>102</sup>としている。したがって、「提案しているモデルにおいて、他の基準において資産化が適格とされた場合に限り企業は契約獲得コストを資産化する」<sup>103</sup>と述べている。その一例として、両審議会は、次のように説明している。すなわち、「例えば、顧客との契約を獲得するために販売員に支払われるコミッションは、他の基準において資産化が適格とされるような資産を一般的には創出しないため、企業はそのようなコストを発生都度費用として認識することとなる」<sup>104</sup>というのである。

#### (6) 2008年DPで現在出口価格アプローチが却下された理由

上述のように、履行義務の測定に関して、2007年会議資料では、現在出口価格アプローチと当初取引価格アプローチが同時に検討されている。2008年DP公表される前に、現在出口価格アプローチによる収益認識方式が有望視されていた。その理由は、2007年会議資料では、現在出口価格による履行義務の測定はいくつかの便益をもたらし得ると考えられていたからである<sup>105</sup>。しかし、2008年DPでは、当初取引価格アプローチを採用し、現在出口価格アプローチを却下することになった。現在出口価格アプローチが却下された理由としては、①収益認識のパターンに関する違和感、②複雑性、③誤謬のリスク、という3つの理由が挙げられている。

##### ① 収益認識のパターンに関する違和感

現在出口価格アプローチが却下された理由の①収益認識パターンの問題点について、次に数値例

---

<sup>101</sup> IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, para. 5.103. (国際会計基準委員会財団訳, 「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 76頁)

<sup>102</sup> 同上, para. 6.43. (同上訳書, 86頁)

<sup>103</sup> 同上, para. 6.47. (同上訳書, 86頁)

<sup>104</sup> 同上。

<sup>105</sup> 2007年会議資料では、現在出口価格アプローチが有望視された理由として、①報告日に残存する契約上の権利および義務が程度の差こそあれ反映される、②現在出口価格は報告日における企業の経済状況を反映する、③現在出口価格は赤字契約または有償契約に関する報告がより即時に報告されることになる、④現在出口価格は財務報告情報の比較可能性を高める、という4点が列挙されている。

を用いて説明する。たとえば、企業が、契約開始時に原価 100 の商品を 200 で顧客に販売する契約を結び、取引を遂行するために販管費 60 を費やしたと仮定する（当該履行義務の現在出口価格を 170 とする）。したがって、利益マージンは  $40 = [200 - (100 + 60)]$  となる。現在出口価格アプローチにおいて、契約締結時に、対価請求権と履行義務の間で差額が生じる為、当該商品を顧客に移転する前にすでに収益 30 ( $=200 - 170$ ) が計上される。さらに、契約開始時に現在出口価格で測定される履行義務の価格 170 であるため、利益の測定値が 10 ( $=170 - 160$ ) になる。実際に得る利益 40 よりも小さくなる。この点が問題視されたのである。こうしたことの基礎となった記述は次のとおりである。すなわち、「契約開始時において契約資産を認識することは、契約開始時において収益(又は収入)を認識することとなる。しかし、契約開始時において企業は利益の全額を認識するわけではない。何故ならば、履行義務の出口価格は第三者が残存する財やサービスを提供するために要求する利益マージン<sup>106</sup>を含んでいるからである。しかし両審議会は、企業が契約において約束した財やサービスを顧客に移転する前に、企業が収益を認識することを認めるようなアプローチには違和感を覚えている」<sup>107</sup> というものである。

## ② 複雑性

次に②複雑性については、「顧客との契約において残存する履行義務に対する現在出口価格は、めったに観察可能ではない。その結果、現在出口価格によって履行義務を測定するには通常、見積りを用いることが必要となる。契約開始時において残存する履行義務に対する現在出口価格を見積ることは複雑であり、見積られた測定値は検証が困難であることを両審議会は認識している。現在出口価格の使用によって財務諸表の意思決定有用性がどれだけ向上するとしても、一般的にそのコストを正当化できるほどではないと両審議会は考えている。大抵の場合に企業は履行義務の移転を意図せず、あるいは移転できないにもかかわらず、第三者への移転に基づいた測定アプローチを採用することは直感に反すると考えている者が多いことも両審議会は認識している」<sup>108</sup> とされている。すなわち、企業の営業活動によって生じる財貨サービスの提供義務を売買する市場は通常存在しない。多くの企業にとって、未履行の義務の現在出口価格を観察することはほぼ不可能である。その為、この部分の履行義務の価格には見積りを用いる必要がある。したがって、経営者の恣意性が介在する余地が存在することになるというのである。

<sup>106</sup> 2008 年 DP において、マージンが次のように提案されている。「履行義務の測定はマージンを含むべきである。なぜなら、企業は財やサービスの提供に係る予想コスト(およびこれらのコストの時期)を回収するためだけに契約を値付けするのではなく、財やサービスを提供することによるリターンを得るために値付けをしているからである」。

<sup>107</sup> IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, para. 5. 20. (国際会計基準委員会財団訳, 「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 59 頁)

<sup>108</sup> 同上, para. 5. 21. (同上訳書, 59 頁)

### ③ 誤謬のリスク

最後の誤謬のリスクに関しては、「現在出口価格で履行義務を測定することは、契約開始時において契約資産および収益を認識する可能性があることを意味する。企業が契約開始時において履行義務を識別することができなかった場合、その誤謬は契約開始時における過大な収益認識につながる事となる。当該企業の正味の契約ポジションは、見落された履行義務が充足されるまで誤った表示のままとなる。また、企業が履行義務を過小評価又は過大評価した場合、その誤謬は契約開始時において純利益に含まれることとなる。契約開始時において認識された収益(及び純利益)は誤謬のせいなのか、それとも企業の正味の契約ポジションの増加のためなのかを企業が立証するのは困難な場合があるからである」<sup>109</sup>という問題点が指摘されている。

### (7) 当初取引価格アプローチが採用された理由

当初取引価格アプローチを採用することに関しては、2008年DPにおいては、①収益認識のパターンの合理性、②測定の簡潔性という2つの理由で、履行義務を当初取引価格で測定すべきであると議論されていた。

#### ① 収益認識のパターンの合理性

まず、当初取引価格アプローチの収益認識のパターンに関しては、「契約開始時において、企業が履行義務を取引価格(すなわち、権利の測定値と同じ金額)で測定するならば、契約開始時においては契約資産も収益も認識されない。これは企業の契約におけるポジションおよび契約の業績の有用な描写であると考えられる者もいる。なぜなら、収益は契約における義務の充足のみを描写すべきであると考えているからである。この見解によると、当初取引価格で履行義務を測定することは、契約における企業の業績をより良く描写する。何故ならば、契約に基づいて顧客に資産が移転した場合にだけ収益が認識されるからである。つまり、この見解では、取引価格は契約によって提供される財やサービスにだけ関連していると考えているのである。取引価格アプローチでは、顧客に財やサービスを移転するまでは、契約における企業の業績は包括利益計算書に反映されない。これは契約

<sup>109</sup> Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, para. 5.23. (国際会計基準委員会財団訳、「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 60頁)

における企業の業績の適切な描写であると考える者もいる」<sup>110</sup>と述べている。

現在出口価格アプローチの収益認識のパターンと比較すれば、取引価格で履行義務を配分するため、履行義務は常に配分された当初取引価格と同額である。したがって、契約開始時に、企業側と顧客側がそれぞれの履行を遂行しない場合には、契約の正味ポジションがゼロのままで変動せず、収益は認識されない。

## ② 測定の簡潔性

一方、測定の簡潔性に関して、「通常、契約開始時において、取引価格は観察可能である。その価格を用いることによって、観察可能な価格がない場合に企業が他の価格を探したり、見積りを行ったりするコストや複雑性を回避できるというのが両審議会の見解である。当初の取引価格を用いることは、履行義務を見落したり当初測定を過小評価又は過大評価したりすることによって契約開始時に収益を認識するリスクを軽減する」<sup>111</sup>というのである。

現在出口価格アプローチによる履行義務の測定は、契約書に記載する当初取引価格である。見積価格を使わない為、経営者の恣意性が介在する余地がほぼ存在しないことになる。現在出口価格アプローチの複雑性は回避できるとみなされている。

このように、2008年DPでは、履行義務を現在出口価格で測定する現在出口価格アプローチを却下する理由として①収益認識のパターンに関する違和感、②複雑性、③誤謬のリスクが挙げられている。それに対して、当初取引価格アプローチを採用する理由として①収益認識のパターンの合理性、②測定の簡潔性とが挙げられていた。

## (8) 数値例にみる2008年DPの提案モデルによる収益認識方式

次に、2008年DPの「付録A 設例」で使用された製造装置の提供という複数要素契約に関する会計処理の内容を提示する。それに基づいて、2008年DPによる収益認識方式の提案内容の注目すべき点を明らかにする。

### 【前提条件】<sup>112</sup>

- ・2月29日に、ベンダー社は顧客との間で引渡時払いの条件でCU15,000の製造

<sup>110</sup> IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, para. 5. 28. (国際会計基準委員会財団訳, 「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 60頁)

<sup>111</sup> 同上, para. 5. 32. (同上訳書, 61頁)

<sup>112</sup> 同上, Appendix A4-A9. (同上訳書, 89-90頁)

装置を提供し、配送の上据え付けるという契約を締結する。ベンダー社はその装置 3 月 31 日に引き渡し、それを 4 月中に据え付ける。その装置の所有権は引渡時に当該顧客へ移転する。

・ベンダー社は、それぞれ CU14,000 と CU2,000 でその装置(引渡サービスを含む)と据付けサービスとを別々に販売している。ベンダー社は配送サービスを装置とは別々には販売していない。簡素化のために製品保証またはその他の履行の保証は無視する。

2008 年 DP 付録 A5～A9 では、この設例において企業がどのようにして別個の履行義務の識別および測定を行うかが説明されている。次にこれらの説明内容を引く。

A5<sup>113</sup> 装置、配送サービスおよび据付けサービスは別々に販売することができる。したがって、それらの財とサービスは明らかに資産である。ベンダー社は配送サービスを別々には販売しないが、それは 1 つの資産である(他の企業がそのようなサービスを別々に販売しているという事実によって証拠づけられる)。したがって、当該装置、当該配送サービスおよび当該据付けサービスを提供するというベンダー社の約束はそれぞれ履行義務である。

この設例では、ベンダー社が装置と配送サービスの義務を結合し、それらを据付けサービス義務とは別々に会計処理することになる。別々に会計処理する根拠は、2008 年 DP の para. 3.45 によれば、「(複数の) 約束された資産(財またはサービス)が顧客に異なる時点で移転する場合には、企業は履行義務を別々に処理するのである。履行義務を分ける目的は、契約期間にわたって顧客に資産が移転するパターンを、企業の収益が忠実に表現することを確実にする」<sup>114</sup>としている。この設例では、3 月 31 日に当該顧客が装置を受け取る時点でその配送サービスの履行も充足される。こうして、この設例では、取引は、「装置と配送サービス」と「据付けサービス」から構成されるとみなされる。

A6<sup>115</sup> ベンダー社がそれらの履行義務を別々に会計処理するかどうかは、その基礎となる資産がどの時点で顧客へ移転されるかに依拠する。装置は当該顧客がその支配を得る時点(つまり、その装置が当該顧客の資産になる時点)の 3 月 31 日に移転されている。また、当該顧客はその装置を取得する時点で配送サービスも受け取る。その財が輸送中である間には、資産は当該顧客へ移転されていない(その期間中は、配送サービスがベンダー社に対して、ベンダー社の棚卸資産の場所を変更するという便益を与えている)。当該顧客は装置が据え付けられるときに、据付けサービスを受

<sup>113</sup> IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, Appendix A5. (国際会計基準委員会財団訳, 「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 89-90 頁)

<sup>114</sup> 同上, para. 3.45. (同上訳書, 42 頁)

<sup>115</sup> 同上, Appendix A6. (同上訳書, 89 頁)

領する。つまり、据付けサービスは当顧客の資産の価値を増加させる。

「装置と配送サービス」と「据付けサービス」との履行義務の識別の上、取引価格 CU<sup>116</sup>15,000 がどのように配分されるかが付録 A7 に説明されている。2008 年 DP の para. 5. 103 によれば、「契約が複数の履行義務で構成されている場合、企業は当該取引価格を、当該履行義務の基礎となる財やサービスの独立した販売価格の比率を基にして履行義務に配分することとなる」<sup>117</sup>のである。この配分の結果、取引価格 CU15,000 が、「装置と配送サービス」に CU13,125、「据付けサービス」に CU1,875 が配分される。

A7<sup>118</sup> したがって、顧客への資産の移転のパターンを反映するため、ベンダー社は装置と配送サービスの義務を結合し、それらを据付けサービス義務とは別々に会計処理する。ベンダー社は CU15,000 の取引価格を下記のようにそれらの別個の履行義務へ配分する。

	独立した販売価格	割引の配分	履行義務の測定
	A	B	A-B
	CU	CU	CU
機械と配送	14,000	875 <sup>(a)</sup>	13,125
据付け	2,000	125 <sup>(b)</sup>	1,875
合計	16,000	1,000	15,000

<sup>(a)</sup>  $CU1,000 \times (CU14,000 \div CU16,000)$

<sup>(b)</sup>  $CU1,000 \times (CU2,000 \div CU16,000)$

「装置と配送サービス」に配分された CU13,125 と「据付けサービス」に配分された CU1,875 をどの時点で収益として認識するかが付録 A8 および A9 で説明されている。とりわけ A8 において、それぞれの履行義務の充足に伴って正味ポジションの変動が説明されている。

A8<sup>119</sup> ベンダー社は、装置が顧客へ移転された 3 月 31 日に装置と配送サービスの履行義務を充足させる。ベンダー社は、4 月に据え付けサービスが進行するにつれて据付けサービスの履行義務を充足させる。したがって、ベンダー社の正味の契約ポジションと収益認識は次のようになる。

月末の正味の契約	月間の収益認識額
CU	CU

<sup>116</sup> 本論文における設例の場合、金額は CU (Currency Unit) で表示される。

<sup>117</sup> IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, para. 5. 103. (国際会計基準委員会財団訳, 「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 76 頁)

<sup>118</sup> 同上, Appendix A7. (同上訳書, 90 頁)

<sup>119</sup> 同上, Appendix A8. (同上訳書, 90 頁)

2月	—	—
3月	(1,875) <sup>(a)</sup>	13,125
4月	—	1,875

<sup>(a)</sup> 顧客が装置の引渡時点で支払を行っている為、3月31日現在で残存する権利はない。したがって、ベンダー社の3月31日時点の正味の契約ポジションはCU1,875の契約負債(残存する履行義務へ配分された金額)となる。

A9<sup>120</sup> 装置の支配が、据付けが完了するまで顧客へ移転しない場合には、据付けサービスの義務は据付作業の進捗につれてではなく、それが完了した時点のみに充足されることになる。その場合には、資産(機械、配送及び据付け)は、顧客へ同時に移転することになり、履行義務を分ける必要はないであろう。したがって、ベンダー社は、4月に据付けサービスが完了した時点でCU15,000の収益を認識することになる。

以上の解説内容はこの設例に対する会計処理の説明となる。2008年DPにおける複数要素取引の会計処理が成立させる条件として、(1) 2008年DPのpara. 3.45による履行義務の識別、(2) 2008年DPのpara. 5.103による取引価格の配分、(3) 2008年DPのpara. 2.40による収益の認識という規則への準拠が必要になることが、ここに判明する。

しかしながら、2008年DPにおいてはこの設例に関する仕訳が提示されていない。上記の説明の内容に基づき、2008年DPによる収益認識方式を用いた場合のこの設例の仕訳を提示せば、次のとおりになる。

	借方		貸方	
	3月31日	現金	15,000	売上
			契約負債	1,875
4月の据付けサービス完了時点	契約負債	1,875	収益	1,875

## 第5節 おわりに

以上、両審議会の改訂プロジェクトの初期段階における収益認識方式の提案内容の分析結果を示してきた。また、第4節において示した2008年DPにおける複数要素契約からは、2008年DPにおける正味ポジションの変動による収益認識方式の提案内容の構築には、複数要素契約の会計処理が明確に考慮されていることは見て取れる。しかしながら、2008年DPにおける正味ポジションの変動による収益認識方式が却下され、2010年公開草案以降は別の収益認識方式へと変化した。次の章

<sup>120</sup> IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, December 2008, Appendix A9. (国際会計基準委員会財団訳, 「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 90頁)

では、2010年公開草案以降の収益認識方式の提案理由と共にその内容を考察する。

なお、その前に、ここでは、2008年DPに対する世界中から寄せられたコメントレター<sup>121</sup>からこの2008年DPで提案されたモデルの破綻の理由を指摘しておきたい。世界中の会計関連団体または機関、例えば、日本の企業会計基準委員会（ASBJと略）および日本公認会計士協会（JICPA）、アメリカのアメリカ会計学会（AAAと略）、ドイツ経済監査士協会（IDWと略）ドイツ会計基準委員会（DRSCと略）などは、合計200通以上のコメントレターを提出している。一方、特に注目すべきことに、数多くの電気通信企業からも2008年DPに対してコメントレターが提出されていたのである。そのうち、ドイツのドイツ・テレコム社<sup>122</sup>（Deutsche Telekom）、アメリカのベライゾン・コミュニケーションズ社<sup>123</sup>（Verizon Communications）、アメリカのテレフォン&データ・システムズ社<sup>124</sup>（Telephone and Data Systems）、オーストラリアのテルストラ社<sup>125</sup>（Telstra）、イタリアのテレコム・イタリア社<sup>126</sup>（Telecom Italia）、イギリスのボーダフォン社<sup>127</sup>（Vodafone）、スペインのテレフォニカ社<sup>128</sup>（Telefónica）、フランスのオレンジ社<sup>129</sup>（Orange）のような世界最大級の電気通信企業の名前が見られる。何故、数多くの電気通信企業からは2008年DPにコメントレターが提出されていたのか。電気通信業の典型的な取引が2008年DPにおける収益認識方式の放棄に関係づけられるか。次に、電気通信業の取引の数値例<sup>130</sup>を用いてこの点を説明する。

---

<sup>121</sup> 2008年DPに対するコメントレターの内容は、次のウェブサイト参照されたい。<https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2015/revenue-from-contracts-with-customers/dp-revenue-recognition/#view-the-comment-letters>（最終閲覧日2023年9月10日）

<sup>122</sup> ドイツ・テレコム社の2008年DPに対するコメントレターの内容は、次のウェブサイト参照されたい（最終閲覧日2023年9月10日）。[https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_16978\\_MichaelBrucksDeutscheTelekom\\_0\\_CL24DeutscheTelekom.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_16978_MichaelBrucksDeutscheTelekom_0_CL24DeutscheTelekom.pdf)

<sup>123</sup> ベライゾン・コミュニケーションズ社の2008年DPに対するコメントレターの内容は、次のウェブサイト参照されたい。[https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_16985\\_RobertJBarishVerizonCommunications\\_0\\_CL31VerizonCommunications.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_16985_RobertJBarishVerizonCommunications_0_CL31VerizonCommunications.pdf)（最終閲覧日2023年9月10日）

<sup>124</sup> テレフォン&データ・システムズ社の2008年DPに対するコメントレターの内容は、次のウェブサイト参照されたい。[https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_16989\\_DouglasDShumaTelephoneandDataSystems\\_0\\_CL33TelephoneandDataSystems.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_16989_DouglasDShumaTelephoneandDataSystems_0_CL33TelephoneandDataSystems.pdf)（最終閲覧日2023年9月10日）

<sup>125</sup> テルストラ社の2008年DPに対するコメントレターの内容は、次のウェブサイト参照されたい [https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_17002\\_DavidAndersonTelstra\\_0\\_CL46TelstraCorporation.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_17002_DavidAndersonTelstra_0_CL46TelstraCorporation.pdf)（最終閲覧日2023年9月10日）

<sup>126</sup> テレコム・イタリア社の2008年DPに対するコメントレターの内容は、次のウェブサイト参照されたい。[https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_17010\\_RiccardoTarantoTelecomItalia\\_0\\_CL54TelecomItalia.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_17010_RiccardoTarantoTelecomItalia_0_CL54TelecomItalia.pdf)（最終閲覧日2023年9月10日）

<sup>127</sup> ボーダフォン社の2008年DPに対するコメントレターの内容は、次のウェブサイト参照されたい。[https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_17013\\_AndyHalfordVodafoneGroup\\_0\\_CL57VodafoneGroup.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_17013_AndyHalfordVodafoneGroup_0_CL57VodafoneGroup.pdf)（最終閲覧日2023年9月10日）

<sup>128</sup> テレフォニカ社の2008年DPに対するコメントレターの内容は、次のウェブサイト参照されたい。[https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_17114\\_MartaSotoTelefnica\\_0\\_CL155Telefonica.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_17114_MartaSotoTelefnica_0_CL155Telefonica.pdf)（最終閲覧日2023年9月10日）

<sup>129</sup> オレンジ社の2008年DPに対するコメントレターの内容は、次のウェブサイト参照されたい。[https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_17035\\_OrangeSA\\_0\\_CL79FranceTelecomOrange.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_17035_OrangeSA_0_CL79FranceTelecomOrange.pdf)（最終閲覧日2023年9月10日）

<sup>130</sup> 本数値例設定に際して、Michael Brucks/Heiko Ehrcke/Andreas Grote/Jochen Pilhoferの論稿「Anwendungs- und

【前提条件】

- (1) 電気通信企業 Telco は、顧客 k との間で最低契約期間 6 ヶ月のモバイル通信契約を締結した。
- (2) 最低契約期間が 6 ヶ月であり、定額制のモバイル通信サービスの毎月の基本料金が 50（個別売却価格は毎月 50 であり、月末に受け取る）である。
- (3) 契約開始時に、顧客 k は Telco から携帯電話（個別売却価格 200）を加算金 100 で取得できる。

この前提条件と本章第 4 節の数値例の会計処理とに基づいて、2008 年 DP による収益認識方式の場合、次の会計処理が行われることになる。この設例では、顧客との契約における約束は、携帯端末の提供と毎月のモバイル通信サービスという 2 つの履行義務であるとみなされる。契約上の取引価格合計額 500（=200+50×6）は、それぞれの履行義務に基づいて配分される。

	独立した販売価格	割引の配分	履行義務の測定
	A	B	A-B
携帯端末	200	40 <sup>(a)</sup>	160
モバイル通信（6 ヶ月）	300(=50×6)	60 <sup>(b)</sup>	240
合計	500	100	400
	<sup>(a)</sup> $100 \times (200 \div 500)$		
	<sup>(b)</sup> $100 \times (300 \div 500)$		

こうして、モバイル通信と携帯端末のそれぞれの履行義務に配分される金額は 160 と 240 であると算出できる。しかし、収益の認識時点では、次頁の図表 3 に示したように、適用上の不備が生じる可能性がある。

具体的には、契約開始後の各月末に、当月のモバイル通信サービスの提供により、それに応じて履行義務が充足され、それに関する売上 40 が計上されることになるはず。しかし、契約の正味ポジションの計算値は毎月 10 だけの減少になり、2008 年 DP で提案されている正味ポジションの増加による収益認識方式に従う場合には、この 10 は収益として認識されないのである。したがって、実質的には、収益認識の根底に据える履行義務は充足されているが、形式的には、正味ポジションの増加にはならないことになってしまうのである。こうした会計処理上の矛盾の存在は、複数要素取引の構成要素の識別および評価を不可能してしまう。それゆえに、2008 年 DP における正味ポジションの変動による収益認識方式は放棄されざるを得ない必然性は、この点にあったものと見てとれる。

\_\_\_\_\_   
 Auslegungsfragen zu IFRS 15 am Beispiel der Telekommunikationsbranche」における数値例を参考した。

図表 3 : 2008 年 DP の収益認識方式での会計処理

	残存		正味ポジション			仕訳				備考
	権利	義務	計算値	変動額	増減	借方		貸方		
携帯端末引渡・支払の時点	300	240	60	0 ↓ 60	増加	現金等 100		売上 160		正味ポジションの増加のため収益を認識する
1ヶ月目の月末	250	200	50 (契約資産)	60 ↓ 50	減少	現金等 50		売上 40	契約資産 10	正味ポジションの減少のため収益を認識せず
2ヶ月目の月末	200	160	40 (契約資産)	50 ↓ 40	減少	現金等 50		売上 40	契約資産 10	正味ポジションの減少のため収益を認識せず
3ヶ月目の月末	150	120	30 (契約資産)	40 ↓ 30	減少	現金等 50		売上 40	契約資産 10	正味ポジションの減少のため収益を認識せず
4ヶ月目の月末	100	80	20 (契約資産)	30 ↓ 20	減少	現金等 50		売上 40	契約資産 10	正味ポジションの減少のため収益を認識せず
5ヶ月目の月末	50	40	10 (契約資産)	20 ↓ 10	減少	現金等 50		売上 40	契約資産 10	正味ポジションの減少のため収益を認識せず
6ヶ月目の月末	0	0	0	10 ↓ 0	減少	現金等 50		売上 40	契約資産 10	正味ポジションの減少のため収益を認識せず

(出所) 筆者作成

## 第3章

### IFRS 第15号による収益認識基準の規則内容

【要旨】収益認識基準改訂プロジェクトの成果としてのIFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」は2014年に公表された。本章では、この基準が如何なる規則内容から構築されているのかを考察する。それを踏まえて、日本におけるIFRS 第15号の実務上の特徴を析出する。

#### 第1節 はじめに

前章では、収益認識基準改訂プロジェクトの初期段階で提案されている契約の正味ポジションの増加による収益認識方式の内容を提示した。しかしながら、2010年公開草案以降の提案においては、「契約の正味ポジション」という言葉は姿を消し、両審議会は、契約の認識および測定ではなく、収益の認識および測定という観点の要求事項を明確化した。本章では、最終基準たるIFRS 第15号の内容を考察する。

#### 第2節 IFRS 第15号による収益認識基準の規則内容

2010年公開草案以降に、契約を基礎とする収益認識の原則が提案されてきた。両審議会は、収益認識にあたっての中心となる原則を次のように定めている。すなわち、「企業は、約束した財またはサービスの顧客への移転を当該財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価を反映する金額で収益の認識を描写しなければならないのである」<sup>131</sup>という原則である。この中心となる原則に基づいて、企業には次頁以下にみる会計処理を行うことが求められている。なお、こうした会計処理には、2011年公開草案においてのみ、明確にステップ1からステップ5の順位が付けられている。2010年公開草案およびIFRS 第15号の基準には明確なステップ1からステップ5の言葉が使われていないが、基本的な原則の内容は同じである。日本において、IFRS 第15号の基準内容の日本語訳またはその実務の解釈は、企業会計基準委員会または監査法人により多数に公表されている。本論文におけるIFRS 第15号日本語訳は、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構訳

<sup>131</sup> IASB, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, para. 2.

『国際財務報告基準（IFRS）2013』を参考とし、それに必要に応じて修正を加えたものである。では、先ず、この日本語訳に基づく解釈を提示する。

## (1) 契約の識別

新収益認識基準における契約の定義は、「強制可能な権利および義務を生じさせる複数の当事者間の合意」<sup>132</sup>というものである。IFRS 第 15 号第 9 項によれば、企業は、次の規準のすべてが満たされる場合にのみ、本基準の適用範囲に含まれる顧客との契約を会計処理しなければならない<sup>133</sup>。

- (a) 契約の当事者が、契約を（書面、口頭、他の商慣行等によって）承認しており、かつ、各自のそれぞれの義務の履行を約束していること
- (b) 企業が、移転される財またはサービスに関する各当事者の権利を識別できること
- (c) 企業が、移転される財またはサービスの支払条件を識別できること
- (d) 契約に経済的実質があること（すなわち、契約の結果として、企業の将来のキャッシュ・フローのリスク、時期および金額が変動すると見込まれること）  
そして、
- (e) 企業が、顧客に移転する財またはサービスと交換に、権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いこと<sup>134</sup>

IFRS 第 15 号第 15 項によれば、顧客との契約が第 9 項の要件を満たさず、企業が顧客から対価を受領した場合、企業は、次のいずれかの事象が発生した場合にのみ、受領した対価を収益として認識しなければならない<sup>135</sup>。

- (a) 企業が、財またはサービスを顧客に移転する残存の義務を有しておらず、かつ、顧客が約束した対価のすべてないしはほとんどすべてを企業が受領し、この対価が返金不要であること
- (b) 契約が解約されており、顧客から受領した対価は返金不要であること

契約の識別に際して、2 つ以上の契約を単一の契約として会計処理する場合がある。IFRS 第 15 号

<sup>132</sup> IASB, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, Appendix A.

<sup>133</sup> 同上, para. 9.

<sup>134</sup> IFRS 第 15 号第 9 号によれば、対価の金額の回収可能性が高いかどうかを評価する際に、企業は、対価の支払期限日に顧客がその金額を支払う能力と意思のみを考慮しなければならない。企業が顧客に価格譲歩を提供する可能性により対価に変性がある場合、企業が権利を得ることとなる対価の金額が、契約に記載された価格を下回る可能性がある。

<sup>135</sup> IASB, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, para. 15.

第 17 項によれば、企業が同一の顧客（または顧客の関連当事者）と同時にまたはほぼ同時に（at or near the same time）締結した契約が 2 つまたはそれ以上である場合、これらの契約は単一の契約として会計処理されなければならない<sup>136</sup>。

- (a) 同一の商業的目的を有するパッケージとして交渉されたこと
- (b) 1 つの契約における支払対価の金額が、他の契約上の価格または履行に左右されていること
- (c) 複数の契約で約束された財またはサービス（またはそれぞれの契約で約束された複数の財またはサービス）が、第 22 項から第 30 項に従って単一の履行義務としてみなされること

契約の当事者が承認した契約の適用範囲または価格（あるいはその両方）に変更が生じる場合は、その変更前後の契約への識別は IFRS 第 15 号第 18 項から 21 項で規定されている。IFRS 第 15 号第 20 項によれば、下記の条件の両方が満たされる場合、契約変更後の契約は別個の契約として会計処理されなければならない<sup>137</sup>。

- (a) (IFRS 第 15 号第 26 項から第 30 項にいう) 別個の約束された財またはサービスの追加により、契約の適用範囲が拡大すること
- (b) 追加的に約束された財またはサービスの企業の独立販売価格と、特定の契約の状況を反映するための独立販売価格の適切な調整額とを反映する対価金額で、契約の価格が増加すること（例えば、類似の財またはサービスを新規顧客に販売する場合に発生する販売関連のコストを企業に負う必要がないため、顧客が受けた値引きに対して、企業が、追加的に約束された財またはサービスの独立販売価格を調整することができる）

逆に、契約変更後の契約が第 20 項に従って別個の契約として会計処理されない場合、IFRS 第 15 号第 21 項によれば、企業は、契約の変更日現在においてまだ移転していない約束された財またはサービス（すなわち残存の約束された財またはサービス）は、次の適用できる方法のいずれかで会計処理されなければならない<sup>138</sup>。

- (a) 残存の財またはサービスが、契約変更日またはそれ以前に移転した財またはサービスと区別できるものである場合、企業は、この契約変更を、既存の契約の終了と新契約の締結のように会計処理する。残存の履行義務（または第 22 項(b)に従って識別した単一の履行義務の中の残存の区分可能な財またはサービス）に配分すべき対価の金額は、次の(i)と(ii)の合計額である。

<sup>136</sup> IASB, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, para. 17.

<sup>137</sup> 同上, para. 20.

<sup>138</sup> 同上, para. 21.

- (i) 顧客が約束した対価（顧客から既に受領した金額を含む）で、取引価格の見積りに含まれているが、収益として認識されていなかったもの
  - (ii) 契約変更の一部としての約束された対価
- (b) 残存の財またはサービスが、契約変更日またはそれ以前に移転した財またはサービスと区別できないものであり、したがってまた、契約変更日において部分的に充足されている単一の履行義務の一部を構成するものである場合、企業は、この契約変更を、既存の契約の一部のように会計処理する。契約変更が取引価格と履行義務の完全な充足に向けての進捗度の企業の測定値とに与える影響は、契約変更日において、収益の修正額（収益の増額または減額）として認識される（すなわち収益の修正が累積的なキャッチアップ・ベースで行われる）。
- (c) 残存の財またはサービスが、(a)と(b)の組み合わせである場合、企業は、変更後の契約における未履行（部分的未履行を含む）の履行義務への契約変更の影響を、本項の目的に一致する方法で会計処理しなければならない。

## (2) 履行義務の識別

契約の識別において IFRS 第 15 号の適用範囲内の契約の存在を企業が判断した後、契約で約束された財またはサービスが履行義務であるかどうかを評価する。IFRS 第 15 号第 22 項によれば、次の(a)または(b)のいずれかを顧客に移転する約束のそれぞれを、履行義務として識別しなければならない<sup>139</sup>。

- (a) 別個 (distinct) の財またはサービス（ないしは財またはサービスの束）
- (b) 一連の別個の財またはサービスで、性質が実質的に同一のものであり、かつ、同一のパターンで顧客に移転するもの

顧客に約束した財またはサービスを別個のものとするのは、IFRS 第 15 号第 27 項によれば、次の規準の両方が満たされる場合である<sup>140</sup>。

- (a) この財またはサービスから単独で顧客が便益を享受することができること、あるいは、この財またはサービスと顧客が容易に利用できる他の資源とを組み合わせで顧客が便益を享受することができること（すなわち、この財またはサービスが別個のものとなる可能性があること）
- (b) この財またはサービスを顧客に移転するという約束が、契約に含まれる他の約束と別個に識別可能であること（すなわち、この財またはサービスを顧客に移転するという約束が契約文脈において別個のものとなること）

<sup>139</sup> IASB, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, para. 26.

<sup>140</sup> 同上。

### (3) 履行義務の充足

IFRS 第 15 号第 31 項によれば、企業は、約束した財またはサービス（すなわち資産）を顧客に移転することにより企業が履行義務を充足した時に（または充足するにつれて）、収益を認識しなければならない<sup>141</sup>。資産が移転されるのは、顧客がこの資産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<sup>142</sup>。企業は、契約開始時に、企業が履行義務を一定の期間にわたり充足するのか、それとも一時点で充足するのかを決定しなければならない<sup>143</sup>。

#### ① 一定の期間にわたり充足される履行義務

IFRS 第 15 号第 35 項によれば、企業が、財またはサービスの支配を一定の期間にわたり移転し、したがって、一定の期間にわたり履行義務を充足し、かつ収益を認識するのは、次の(a)から(c)の規準のいずれかが満たされる場合である<sup>144</sup>。

- (a) 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り、かつ消費すること
- (b) 企業の履行が、資産（例えば、仕掛品）を創出するまたは資産の価値を増加し、顧客が、この資産の創出または資産の価値の増加につれてそれを支配すること
- (c) 企業の履行が、企業にとって他に転用できる資産を創出せず（第 36 項を参照されたい）、かつ、企業が、現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有していること

#### ② 一時点で充足される履行義務

履行義務が一定の期間にわたり充足されるものでない場合、企業は、この履行義務を一時点で充足する。約束された資産の支配を顧客が獲得し、履行義務を充足する時点を決定するために、企業は、IFRS 第 15 号第 31 項から第 34 項における支配に関する要求事項を考慮しなければならない。さらに、企業は、支配の移転に関する指標を考慮しなければならない。IFRS 第 15 号第 38 項によれ

<sup>141</sup> IASB, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, para. 31.

<sup>142</sup> 同上。

<sup>143</sup> 同上, para. 32.

<sup>144</sup> 同上, para. 35.

ば、それには次のものが含まれるが、限定されるものではない<sup>145</sup>。

- (a) 企業が、この資産に対する支払いを受ける現在の権利を有すること
- (b) 顧客が資産の法的所有権を有していること
- (c) 企業が資産の物理的占有を移転したこと
- (d) 顧客が資産の所有権に伴う重大なリスクおよびリワードを負担すること
- (e) 顧客が資産を検収したこと

#### (4) 取引価格の算定

この算定においては、顧客との契約の取引価格を測定する<sup>146</sup>。IFRS 第 15 号付録 A によれば、取引価格とは、「約束した財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額である」<sup>147</sup>という。企業は、取引価格の決定のために、契約の条件と自らの商慣行を考慮しなければならない<sup>148</sup>。顧客が約束した対価の性質、時期及び金額は、取引価格の見積りに影響を与える。取引価格を決定する際には、IFRS 第 15 号第 48 項によれば、企業は次の影響のすべてを考慮しなければならない。

- (a) 変動対価
- (b) 変動対価の見積もりの制限
- (c) 契約における重大金融要素の存在
- (d) 現金以外の対価
- (e) 顧客に支払われる対価

#### (5) 履行義務への取引価格の配分

前記の(2)において識別されたそれぞれの履行義務に対する、(3)において決定された取引価格の配分は、ここで行われる。配分の目的としては、IFRS 第 15 号第 73 項によれば、「企業が取引価格を履行義務(あるいは別個の財またはサービス)のそれぞれに配分することを、約束された財またはサービスを顧客に移転することと交換に企業が権利を得ることと予想される対価の金額を反映する金額で行うことにある」<sup>149</sup>という。配分の目的を満たすために、企業は、相対的な独立販売価格 (a relative stand-alone selling price) に基づいて、契約において識別された履行義務のそれぞれ

<sup>145</sup> 同上, para. 38.

<sup>146</sup> IASB, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, Appendix A.

<sup>147</sup> 同上。

<sup>148</sup> 同上, para. 47.

<sup>149</sup> 同上, para. 73.

に取引価格を配分しなければならない<sup>150</sup>。

## (6) 契約コスト

IFRS 第 15 号にみる収益認識に関する会計処理プロセスは以上のとおりであるが、これ以外に、契約のコストの会計処理の規則も定められている。IFRS 第 15 号では、契約コストが「顧客との契約の獲得の増分コストおよび顧客との契約を履行するために生じるコスト」<sup>151</sup>2つに分類される。

契約獲得の増分コストは、IFRS 第 15 号第 92 項によれば、「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あり、この契約を獲得しなければ企業が負うことにはならないものである（例えば、販売手数料）」<sup>152</sup>と定義されている。企業は顧客との契約獲得の増分コスト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しなければならない<sup>153</sup>。

一方、顧客との契約を履行する際に発生したコストが、他の基準の範囲<sup>154</sup>に含まれない場合には、企業は契約を履行するために生じたコストが次の基準のすべてに該当するときに限り、当該コストから資産を認識しなければならない<sup>155</sup>。

- (a) コストが、直接的に、契約または企業が具体的に特定できる予想契約に関連していること（例えば、当該コストが、既存の契約の更新を通じて、提供すべきサービスに関連するものである、ないしは、コストで、未承認の特定契約を通じて、移転すべき資産の設計に関するものである）
- (b) コストが、将来の履行義務の充足（または継続的な充足）に使用される企業の資源を創出するかまたは増価すること
- (c) コストの回収が見込まれていること

## (7) 契約資産および契約負債の表示

最後に、財務諸表上の表示に関する同基準の規定内容を確認する。同基準では、契約資産と契約負債<sup>156</sup>の表示に関する規定が具体的に定められている。

契約資産と契約負債の表示に関しては、「契約のいずれかの当事者が履行している場合等には、企

<sup>150</sup> IASB, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, para. 74.

<sup>151</sup> 同上, para. 8.

<sup>152</sup> 同上, para. 92.

<sup>153</sup> 同上, para. 93.

<sup>154</sup> IAS 第 2 号「棚卸資産」、IAS 第 16 号「有形固定資産」および IAS 第 38 号「無形資産」が挙げられる。

<sup>155</sup> IASB, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, para. 95.

<sup>156</sup> 本論文では、ドイツ語の「Vertragsvermögenswert」（契約上の財産対象物）と英語の「contract asset」（契約資産）の 2 つの概念については「契約資産」、ドイツ語の「Vertragsverbindlichkeiten」（契約上の債務）と英語の「contract liability」（契約負債）の 2 つの概念については「契約負債」と表示する。

業は、企業の履行と顧客の支払との関係に基づき、契約資産または契約負債を計上しなければならない<sup>157</sup>と定義されている。下記のとおりである。

契約負債 <sup>158</sup>	契約資産 <sup>159</sup>
<p>企業が財またはサービスを顧客に移転する前に、顧客が対価を支払う場合または企業が対価の金額に対する無条件の権利（すなわち、債権）を有する場合、その支払いが行われたときまたはその支払いの期限が到来したときのいずれか早い時点で、企業は、契約を契約負債として表示しなければならない。契約負債は、企業が顧客から対価を受け取った（または対価の金額の支払いの期限が到来した）ことに対して、財またはサービスを顧客に移転するという企業の義務である。</p>	<p>顧客が対価を支払う前にまたはその支払いの期限が到来した前に、企業が財またはサービスを顧客に移転する形で履行する場合、企業は、契約を契約資産として表示しなければならない（ただし、債権として表示される金額を除く）。契約資産は、企業が顧客に移転した財またはサービスと交換する対価に対する企業の権利である。</p>

また、契約資産とは区別される債権の表示に関しては、「債権は、対価に対する企業の権利で無条件であるものである。対価に対する権利が無条件であるのは、この対価に対する支払いの期限が到来する前に、時間の経過が必要となるものである。例えば、企業が対価に対する現在の権利を有する場合、当該金額が将来的に返金対象になる可能性が存在しても、企業は、それを債権として認識する」<sup>160</sup>と定められている。

以上、IFRS 第 15 号を適用した場合の財務諸表上の表示に関する規定内容を提示してきた。このように、契約資産と契約負債の計上が基準化されるようになった点には特に注目しておきたい。

### 第 3 節 日本における新収益認識基準の特徴の展開

前節では新収益認識基準としての IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の主な規定内容を提示した。ここでは、IFRS 第 15 号第 1 項から第 129 項の規定内容のすべてを提示することはせず、筆者の視点から重点を要約した。しかしながら、こうした規則内容の考察からは、新収益認識基準に秘められた会計的意味は必ずしも明確ではない。それゆえ、本論文は、IFRS 第 15 号の会計的意味を究明する際に、特定の国の現実の会計制度の次元において同基準が適用された場合に現れる金額上の変化（金額的作用）にその会計的意味を見い出そうとしている。まずは、日本において

<sup>157</sup> IASB, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, para. 105.

<sup>158</sup> 同上, para. 106.

<sup>159</sup> 同上, para. 107.

<sup>160</sup> 同上, para. 108.

IFRS 第 15 号が適用されることから現れた金額上の変化を考察する。ここでは、「工事契約に関する収益認識」と「契約コストの取り扱い」という側面が取り扱われる。

## (1) 工事契約に関する収益認識

日本における IFRS 第 15 号に関する先行研究<sup>161</sup>によれば、2008 年 DP では一時的に禁止される工事進行基準は、市場関係者の反発に遭遇し、2010 年公開草案以降に財またはサービスの製造に応じて支配が連続的に移転する形で認められることになったことが指摘されている。ここでは、こうした提案の変遷からみた工事契約の取り扱いへの考慮が、新収益認識基準の規則における工事契約モデルに如何なる機能を付与したのかを明らかにする。その際、実際の IFRS 第 15 号を適用した決算書の記載内容を取り上げる。具体例としては、飯田グループホールディングス株式会社（以下、飯田グループホールディングスという。）が IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」に基づいて 2019 年 6 月 26 日に公表した「第 6 期(自 2018 年 4 月 1 日至 2019 年 3 月 31 日)有価証券報告書」<sup>162</sup>の内容を取り上げる。敢えて同社を事例研究の素材として取り上げた理由は、工事契約の会計処理に関する適用基準が IAS 第 11 号「工事契約」および IAS 第 18 号「収益」から IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」に置き換えられた当時の数少ない企業の 1 つであるからである。まず、飯田グループホールディングスの業務内容を示す<sup>163</sup>。

「当社グループ(当社及び連結子会社)は、当社、連結子会社 20 社を中心として構成されており、当社は持株会社として、戸建分譲事業、マンション分譲事業、請負工事業及びこれらに関連する事業を行う子会社等の経営管理並びにこれらに附帯する業務を行っております。」

請負工事に関連する事業を行う企業として、工事契約による収益認識を適用する基準の変更に関しては、「当社グループは、当連結会計年度より IFRS 第 15 号『顧客との契約から生じる収益』(2014 年 5 月公表)及び『IFRS 第 15 号の明確化』(2016 年 4 月公表)(合わせて以下『IFRS 第 15 号』)というを適用しております。(…中略…)当基準は、前連結会計年度まで適用されていた IAS 第 11 号『工事契約』、IAS 第 18 号『収益』及び関連する適用指針を置き換える基準となります」<sup>164</sup>と記述している。その新収益認識基準の適用結果として、連結損益計算書上表示された第 6 期の売上収益は、1,344,987 百万円(=)である。

<sup>161</sup> 辻山栄子「新収益認識基準と会計基準国際化の功罪」、『企業会計』第 72 巻第 4 号、中央経済社、2020 年 4 月、456 頁。

<sup>162</sup> 飯田グループホールディングス株式会社「第 6 期有価証券報告書」。次のウェブサイトを参照されたい。<https://disclosure2.edinet-fsa.go.jp/WZEK0040.aspx?S100G8U7>, (最終閲覧日 2023 年 9 月 10 日)

<sup>163</sup> 飯田グループホールディングス株式会社「第 6 期有価証券報告書」、5 頁。

<sup>164</sup> 同上、69 頁。この中略の箇所は筆者によるものである。

飯田グループホールディングスの第6期有価証券報告書におけるその会計年度の期末時点の連結財政状態計算書の本体は次の図表4と図表5に示したとおりである。飯田グループホールディングスの第6期有価証券報告書におけるその会計年度の連結損益計算書本体は55頁に示した図表6のとおりである。

図表4：飯田グループホールディングスの第6期の連結財政状態計算書の資産部分

単位：百万円		
	前連結会計年度 (2018年12月31日)	当連結会計年度 (2019年3月31日)
資産		
流動資産		
現金及び預金	298,658	344,583
営業債権及びその他の債権	3,084	4,673
契約資産	—	4,146
棚卸資産	615,792	649,621
営業貸付金及び営業未収入金	34,339	34,099
未収還付法人所得税	11,401	9,606
その他の金融資産	2,746	1,763
その他の流動資産	9,626	13,909
流動資産合計	975,648	1,062,403
非流動資産		
有形固定資産	65,954	86,159
のれん	198,278	198,509
無形資産	1,630	1,583
その他の金融資産	31,807	31,787
繰延税金資産	7,010	8,581
その他の非流動資産	210	230
非流動資産合計	304,892	326,852
資産合計	1,280,540	1,389,255
(出所) 飯田グループホールディングス株式会社「第6期有価証券報告書」, 51頁。		

図表 5：飯田グループホールディングスの第 6 期の連結財政状態計算書の負債および資本の部分

単位：百万円		
	前連結会計年度 (2018 年 12 月 31 日)	当連結会計年度 (2019 年 3 月 31 日)
<b>負債及び資本</b>		
負債		
流動負債		
社債及び借入金	236,974	205,670
営業債務及びその他の債務	120,159	129,872
その他の金融負債	10,412	10,412
未払法人所得税等	15,832	17,624
契約負債	—	4,532
未収還付法人所得税	11,401	9,606
その他の流動負債	17,928	14,964
流動負債合計	401,307	383,078
非流動負債		
社債及び借入金	157,353	233,835
その他の金融負債	501	1,020
退職給付に係る負債	7,536	8,577
引当金	3,707	3,705
繰延税金負債	484	643
その他の非流動負債	220	173
非流動負債合計	169,804	247,956
負債合計	571,112	631,034
<b>資本</b>		
資本金	10,000	10,000
資本剰余金	418,913	418,913
利益剰余金	289,834	341,567
自己株式	△13,200	△13,201
その他の資本の構成要素	3,880	910
親会社の所有者に帰属する持分合	709,427	758,190

計		
非支配持分	—	30
資本合計	709,427	758,220
<b>負債及び資本合計</b>	<b>1,280,540</b>	<b>1,389,255</b>
(出所) 飯田グループホールディングス株式会社「第6期有価証券報告書」, 52頁。		

図表 6 : 飯田グループホールディングスの第6期の連結損益計算書

単位：百万円		
	前連結会計年度 (自 2017年4月1日 至 2018年3月31日)	当連結会計年度 (自 2018年4月1日 至 2019年3月31日)
売上収益	1,335,386	1,344,987
売上原価	△1,120,440	△1,132,020
売上総利益	214,945	212,967
販売費及び一般管理費	△112,248	△116,564
その他の営業収益	1,496	1,405
その他の営業費用	△438	△697
営業利益	103,755	97,111
金融収益	245	608
金融費用	△3,684	△3,596
税引前利益	100,316	94,123
法人所得税費用	△30,685	△28,644
当期利益	69,631	65,478
当期利益の帰属		
親会社の所有者	69,542	65,469
非支配持分	88	9
当期利益	69,631	65,478
1株当たり当期利益		
基本的1株当たり当期利益(円)	241.15	227.02
希薄化後1株当たり当期利益(円)	—	—
(出所) 飯田グループホールディングス株式会社「第6期有価証券報告書」, 53頁。		

以上に見られる金額上の変化の提示に基づいて、次には、新収益認識基準の適用がもたらす金額的作用をまず確認する。飯田グループホールディングス第6期の企業業績および財政状態に与えた金額的作用として、次のことが挙げられている。

期首時点の決算書項目に与えた作用については、「当該連結会計年度の期首時点において、契約資産が4,129百万円、契約負債が3,712百万円それぞれ増加し、その他の流動負債が4,845百万円減少するとともに、前連結会計年度に計上されていない請負工事収益、請負工事原価、並びにそれらの税効果による利益剰余金の増加額913百万円等が当連結会計年度の利益剰余金期首残高の調整額(累積的影響)として計上されることになる」<sup>165</sup>と述べられている。また、この会計年度の決算書項目に与えた作用は、「当連結会計年度においては、履行義務の充足に応じた収益等の認識の取り扱いの変更等により、従前の会計基準を適用した場合と比べて、売上収益が132百万円、営業利益及び税引前利益がそれぞれ68百万円、当期利益が83百万円減少するとともに、基本的1株当たり当期利益が0.29円減少している。従前の会計基準たるIAS第11号を適用した場合と比べて、従来の完成工事未収入金が『営業債権及びその他の債権』から流動資産における『契約資産』として表示される一方、従来の流動負債における「その他の流動負債」に含めて表示していた前受金等が『契約負債』として表示されることになる。その結果、当連結会計年度においては、契約資産は4,146百万円、契約負債は4,532百万円、それぞれ増加するとともに、その他の流動負債は5,549百万円減少している。」<sup>166</sup>と述べられている。

上記の金額的作用が生み出された新収益認識基準の規定内容については、飯田グループホールディングスの記述するところによれば、「当基準の適用により、(…中略…)、以下の5ステップアプローチに基づき収益を認識しております。

ステップ1：顧客との契約を識別する

ステップ2：契約における履行義務を識別する

ステップ3：取引価格を算定する

ステップ4：取引価格を契約における履行義務に配分する

ステップ5：履行義務を充足した時点で(又は充足するに応じて)収益を認識する」<sup>167</sup>としている。

それに基づく会計処理の変更については、「当基準の適用による当社グループの業績及び財政状態に対する主な影響は、請負工事業における注文住宅等において上記のステップ5に基づき履行義務の充足に応じて収益を認識することであり、従来、請負工事の対象となる資産の引渡し時

<sup>165</sup> 飯田グループホールディングス株式会社「第6期有価証券報告書」、69頁。

<sup>166</sup> 同上。

<sup>167</sup> 同上。この中略の箇所は筆者によるものである。

点で認識していた請負工事収益及び請負工事原価について、当基準の適用により、履行義務が充足するに応じて請負工事収益及び請負工事原価を認識しております。また、請負工事収益に対応する完成工事未収入金を契約資産として表示するとともに、従来、その他の流動負債に含めて表示していた前受金等を契約負債として表示しております<sup>168</sup>と述べている。

飯田グループホールディングスの事例の場合、工事契約の未決部分は、従来基準では、契約に基づく工事の発注者に対する債権あるいは債務の総額を資産または負債として表示されなければならないが、新収益認識基準では、企業が負っている対価請求権および履行義務の両方を表示する形式で行われていることがわかった。

## (2) 契約コストの取り扱い

序章において提示した日本における IFRS 第 15 号に関する先行研究によれば、IFRS 第 15 号には費用収益対応の考え方にも大きな変化をもたらす可能性がある。この点を考察するために、次には、IFRS 第 15 号の契約コストの規則が果たす機能を明らかにしておきたい。

さて、実務上、契約獲得コスト、とりわけ、販売コミッションが例とされた会計処理は、どのような金額的作用を有するのかをみていこう。ここでは、LINE 株式会社が 2019 年 3 月に公表した最新の第 19 期(2018 年 1 月 1 日－2018 年 12 月 31 日)有価証券報告書<sup>169</sup>の内容を取り上げる。

LINE 株式会社は、2018 年度より IFRS 第 15 号を適用している。完全遡求アプローチではなく、修正遡求アプローチが採用されている。それゆえ、2017 年度の決算書数値は従前の会計基準である IAS 第 18 号等に基づいて測定された数値で表示されているが、2018 年度における決算書数値は IFRS 第 15 号に基づいて測定された数値で表示されている。LINE 株式会社の第 19 期有価証券報告書におけるその会計年度の期末時点の連結財政状態計算書の本体は次の図表 7 と図表 8 に示したとおりである。LINE 株式会社の第 19 期有価証券報告書におけるその会計年度の連結損益計算書の本体は、続く図表 9 に示したとおりである。

図表 7：LINE 株式会社の第 19 期の連結財政状態計算書の資産部分

単位：百万円		
	2017 年度 (2017 年 12 月 31 日)	2018 年度 (2018 年 3 月 31 日)
資産		
流動資産		

<sup>168</sup> 飯田グループホールディングス株式会社「第 6 期有価証券報告書」、69 頁。

<sup>169</sup> LINE 株式会社「有価証券報告書第 19 期」。次のウェブサイトを参照されたい。

<https://scdn.line-apps.com/stf/linecorp/ja/ir/all/20190329yuh.pdf> (最終閲覧日 2023 年 9 月 10 日)。

現金及び現金同等物	123,606	256,978
売掛金及びその他の短期債権	42,892	37,644
その他の金融資産（流動）	13,258	15,915
契約資産	—	339
たな卸資産	3,455	4,887
その他の流動資産	7,438	9,751
流動資産合計	190,649	325,514
非流動資産		
有形固定資産	15,125	24,726
のれん	16,767	17,095
のれん以外の無形資産	6,486	5,298
関連会社及び共同支配企業投資	24,844	53,921
その他の金融資産（非流動）	32,084	42,287
繰延税金資産	16,429	17,107
その他の非流動資産	992	639
非流動資産合計	112,790	161,073
資産合計	303,439	486,587
(出所) LINE 株式会社「第 19 期有価証券報告書」, 75 頁。		

図表 8 : LINE 株式会社の第 19 期の連結財政状態計算書の負債および資本の部分

単位：百万円		
	2017 年度 (2017 年 12 月 31 日)	2018 年度 (2018 年 3 月 31 日)
負債		
流動負債		
買掛金及びその他の未払金	28,810	34,985
その他の金融負債（流動）	28,003	36,726
未払費用	12,087	18,405
未払法人所得税	2,365	4,855
契約負債	—	24,637
前受金	17,975	—
繰延収益	9,246	—

引当金 (流動)	991	2,581
その他の流動負債	1,940	1,037
流動負債合計	101,417	123,226
非流動負債		
社債	—	142,132
その他の金融負債 (非流動)	602	527
繰延税金負債	1,573	503
引当金 (非流動)	3,060	3,309
退職給付に係る負債	6,162	6,943
その他の非流動負債	648	1,433
非流動負債合計	12,045	154,847
負債合計	113,462	278,073
資本		
資本金	92,369	96,064
資本剰余金	93,560	118,626
利益剰余金	△4,000	△8,205
自己株式	△4,294	△5,556
その他の包括利益累計額	7,440	△2,013
当社の株主に帰属する持分合計	185,075	198,916
非支配持分	4,902	9,598
資本合計	189,977	208,514
負債及び資本合計	303,439	486,587
(出所) LINE 株式会社「第 19 期有価証券報告書」, 76 頁。		

図表 9 : LINE 株式会社の第 19 期の連結損益計算書

単位 : 百万円		
	2017 年度 (自 2017 年 1 月 1 日 至 2017 年 12 月 31 日)	2018 年度 (自 2018 年 1 月 1 日 至 2018 年 12 月 31 日)
営業収益		

売上収益	167,147	207,182
その他の営業収益	12,011	28,099
営業収益合計	179,158	235,281
営業費用		
決済手数料及びライセンス料	△29,589	△30,823
販売手数料	△899	△15,960
従業員報酬費用	△42,469	△57,493
マーケティング費用	△15,477	△20,311
インフラ及び通信費用	△9,087	△10,483
外注費及びその他のサービス費用	△24,007	△31,825
減価償却費及び償却費	△7,149	△11,135
その他の営業費用	△25,403	△41,141
営業費用合計	△154,080	△219,171
営業利益	25,087	16,110
財務収益	257	413
財務費用	△26	△519
持分法による投資損失	△6,321	△11,148
為替差損益	△818	△902
その他の営業外収益	△1,963	△869
その他の営業外費用	△1,988	△1,469
継続事業に係る税引前利益	18,145	3,354
法人所得税	△9,922	△9,522
継続事業に係る純利益(△は損失)	8,223	△6,168
非継続事業に係る純利益(△は損失)	△13	376
当期純利益(△は損失)	8,210	△5,792
帰属：		
当社の株主	8,078	△3,718
非支配持分	132	△2,074

1株当たり当期利益		
当社の株主に帰属する基本的1株当たり当期利益(△は損失)	36.56	△15.62
当社の株主に帰属する希薄化後1株当たり当期利益(△は損失)	34.01	△15.62
継続事業に係る1株当たり当期利益		
当社の株主に帰属する継続事業に係る基本的1株当たり当期利益(△は損失)	36.62	△17.20
当社の株主に帰属する継続事業に係る希薄化後1株当たり当期利益(△は損失)	34.06	△17.20
非継続事業に係る1株当たり当期利益		
当社の株主に帰属する非継続事業に係る基本的1株当たり当期利益(△は損失)	△0.06	1.58
当社の株主に帰属する非継続事業に係る希薄化後1株当たり当期利益(△は損失)	△0.05	1.58
(出所) LINE 株式会社「第19期有価証券報告書」, 77頁。		

図表 10 : LINE 株式会社営業年度 2018 年の新旧基準による損益計算書項目の比較

(単位：百万円)				
	2018年度 (自2018年1月1日 至2018年12月31 日) IAS第18号等	組替	再測定 調整額	2018年度 (自2018年1月1日 至2018年12月31日) IFRS第15号
営業収益				
売上収益	197,789	—	9,393	207,182
その他の営業収益	28,099	—	—	28,099
営業収益合計	225,888	—	9,393	235,281
営業費用				
決済手数料及びライセンス料	△30,811	—	△12	△30,823
販売手数料	△7,068	—	△8,892	△15,960

従業員報酬費用	△57,493	—	—	△57,493
マーケティング費用	△20,311	—	—	△20,311
インフラ及び通信費用	△10,483	—	—	△10,483
外注費及びその他のサービス費用	△31,825	—	—	△31,825
減価償却費及び償却費	△11,135	—	—	△11,135
その他の営業費用	△40,846	—	295	△41,141
営業費用合計	△209,972	—	△9,199	△219,171
営業利益	15,916	—	194	16,110
(出所) LINE 株式会社「第 19 期有価証券報告書」, 108 頁				

LINE 株式会社の営業年度 2018 年の損益計算書項目が、IFRS 第 15 号に従う場合と従来基準 IAS 第 18 号に従う場合の比較表は前頁から本頁かけて掲げた図表 10 に示すとおりである。

LINE 株式会社が IFRS 第 15 号を適用したことにより、契約獲得コストに関する規定の影響は、主に広告代理店<sup>170)</sup>に対する支払対価の「広告の表示」<sup>171)</sup>の部分に現れている。LINE 株式会社の有価証券報告書の記述によれば、広告代理店に対する支払対価からなる契約コストの会計処理については、「IFRS 第 15 号に従い、資産として認識するとともに、売上収益の認識に合わせて償却しております。広告契約が更新されたならば、再度、広告代理店に対する支払対価が発生するため、当該コストの償却期間は広告契約を収益として認識する期間と一致します」<sup>172)</sup>と述べられている。

広告代理店に帰属する取り分に関する IFRS 第 15 号を適用前の会計処理は、次のような記述されている。すなわち、「広告代理店に帰属する取り分を個別に識別可能な構成要素として識別し、当社が直接サービスを提供していないこと、当社は一定率のみを稼得し、広告代理店の取り分については、信用リスクを負担していないことから、当該部分は広告主に対する対価の総額から控除し、売上収益を認識しておりました」<sup>173)</sup>という。

一方、2018 年度から適用となった IFRS 第 15 号に従う場合、かかる会計処理の変更は次のとおりである。すなわち、「広告代理店が提供するサービスを含む、広告主に対する広告対価の総額に基づき、売上収益を認識する方法に変更することを決定しております」<sup>174)</sup>という。したがって、従来の

<sup>170)</sup> LINE 株式会社の広告代理店としては、株式会社サイバーエージェント、株式会社電通デジタル、株式会社博報堂 DY メディアパートナーズ、株式会社オプト、トランスコスモス株式会社などが挙げられている。その内容は、次のウェブサイトを参照されたい。<https://www.linebiz.com/jp/partner/line-account-connect/> (最終閲覧日 2023 年 9 月 10 日)

<sup>171)</sup> LINE 株式会社「第 19 期有価証券報告書」, 106 頁。

<sup>172)</sup> 同上。

<sup>173)</sup> 同上。

<sup>174)</sup> 同上。

基準では広告代理店に帰属する売上収益は、IFRS 第 15 号もとでは、LINE 株式会社の売上収益で総額計上されることになっていることがわかる。

広告代理店に対する支払対価に関する会計処理の変更に基づけば、その金額的作用としては、「従来の方法と比べて、2018 年度における『販売手数料』は 8,837 百万円増加している」<sup>175</sup>という。さらに、他の影響要素も考慮に入れた上で、「販売手数料」という項目の IFRS 第 15 号の適用による増加額は、全体として 8,892 百万円であると表示されている。この増加額に関しては、前に示した図表 10 「LINE 株式会社営業年度 2018 年の新旧基準による損益計算書項目の比較」からも確認することができる。

広告代理店に対する支払対価に関する会計処理の変更から明らかのように、IFRS 第 15 号を適用したことにより、損益計算書における「販売手数料」項目の金額が増加する一方で、売上収益にも増加作用を与えた。すなわち、従来の基準では広告代理店に帰属する売上収益が、IFRS 第 15 号のもとでは、LINE 株式会社の売上収益とみなされ、その結果、従来の会計処理方法と比べて、IFRS 第 15 号に従う場合の売上収益は 8,837 百万円増加している。この増加額は、売上収益増加額合計の 9,393 百万円に大きな増加要因を与えているといえる。とはいえ、この売上収益の増加額は、上記の「販売手数料」の増加額と同じであることから、2018 年度決算書上、営業利益には影響がほとんどない。

しかしながら、日本において、IFRS のそのままの強制適用が法律上は求められておらず、さらに、IFRS 第 15 号をベースにした企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」はその基準内容のすべてを取り入れるわけではない状況に鑑みれば、日本において IFRS 第 15 号それ自体を適用することから生じるであろう金額上の変化は限定的なものと推察される。

## 第 4 節 おわりに

以上、本章では新収益認識基準の IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の主な規定内容と日本における IFRS 第 15 号の実務上の特徴の内容を示してきた。本章を終えるにあたり、以下では、第 2 章第 5 節において提示した電気通信業の取引の数値例を取り上げ、IFRS 第 15 号による場合の考察結果を示しておきたい。この数値例の前提条件を再度提示すれば、次のとおりである。

### 【前提条件】

- (1) 電気通信企業 Telco は、顧客 k との間で最低契約期間 6 ヶ月のモバイル通信契約を締結した。

<sup>175</sup> LINE 株式会社「第 19 期有価証券報告書」、106 頁。

- (2) 最低契約期間が 6 ヶ月であり、定額制のモバイル通信サービスの毎月の基本料金が 50（個別売却価格は毎月 50 であり、月末に受け取る）である。
- (3) 契約開始時に、顧客 k は Telco から携帯電話（個別売却価格 200）を加算金 100 で取得できる。

第 2 章第 5 節において示したように、2008 年 DP の収益認識方式でこの設例を会計処理した場合、適用上の不備が生じる可能性が認められる。それゆえ、2008 年 DP における正味ポジションの変動による収益認識方式は放棄されざるを得ないとの必然性を指摘した。

では、IFRS 第 15 号の収益認識方式でこの設例を会計処理すれば、どのようになるであろうか。その内容は、次のようになる。

仕 訳 (IFRS 第 15 号に従う場合)				
	借方		貸方	
	携帯端末引渡と支払時点	現金など	100	売 上
契約資産		60		
最低契約期間各月末	現金など	50	売 上	40
			契約資産	10

注目した電気通信業の典型的な複数要素取引の同一の数値例の会計処理については、2008 年 DP の収益認識方式に従う場合には適用上の不備が生じる可能性がある一方で、IFRS 第 15 号の収益認識方式に従う場合には適用上の不備が解消されている点は明白であろう。第 2 章第 5 節において示したように、2008 年 DP の収益認識方式に従う場合には、実質的には、収益認識の根底に据える履行義務は充足されるが、形式的には、正味ポジションの増加にはならないことになってしまうのである。IFRS 第 15 号の収益認識方式に従う場合には、正味ポジションの増加による収益認識方式は放棄され、2008 年 DP に従った場合にみられた適用上の不備は解消されていることが分かる。

収益認識基準の再構築を図り、10 年以上の年月をかけて形成された会計基準 IFRS 第 15 号の規則内容には、複数要素取引の構成要素を識別および評価するための必要な仕組みが含まれたことがわかる。新収益認識基準による収益認識方式を用いて、ようやく会計次元の複数要素取引を構成要素ごとに識別および評価するための論理が構築されたといえる。こうした規則内容上の分析に基づけば、会計次元の複数構成要素取引の構成要素の識別および評価を成立させる上で IFRS 第 15 号の制定が重要な役割を果たしている点が明らかとなる。

IFRS 第 15 号の会計的意味、つまり、如何なる金額的作用を生じさせるかについて、次には、制定法主義をとるドイツにおいてそれを析出することにする。

ドイツを選定した理由は、序章でも示したように、①ドイツの資本市場指向企業のコンツェルン決算書では IFRS 第 15 号それ自体が適用されなければならないからであること、②ドイツの会計制度に関する研究の進め方には依拠すべき成果の蓄積が存在しているからであること、③実務の次元

では、とりわけ、ドイツの資本市場指向企業のコンツェルン決算書では、この新収益認識基準の適用に伴う会計処理上の変更点に関する記載と新旧基準による決算書の比較数値とが同一会計年度において与えられているからである。

## 第2部 ドイツにおける新収益認識基準の特徴の展開

【要旨】第2部では、ドイツの場合にみられる新収益認識基準としてのIFRS第15号の特徴の分析成果を提示する。第4章から第6章において、具体的な研究対象の選定に際しては、数多くの会計実務文書の中から如何なる推論過程を経てドイツ・テレコム株式会社の営業年度2018年の営業報告書に辿り着いたのか、その過程を提示する。第4章では、ドイツにおいて試みられた収益認識に関する規則の草案の内容を提示し、第5章では、ドイツ資本市場指向企業のIFRS第15号の初回適用の影響に関する専門家の経験的分析を取り上げる。第6章では、新収益認識基準の特徴に関するドイツ論者の見解を提示する。

## 第4章

### ドイツにおける収益認識に関する規則内容

【要旨】ドイツの資本市場指向企業が収益認識を実施する際には、コンツェルン決算書上はIFRS第15号が適用されなければならないが、個別決算書上はHGBに準拠しなければならない。本章では、まず、収益認識に関するHGBの規則を取り上げる。次に、2002年5月13日に公表した「ドイツ会計基準第17号『収益』の草案」の内容の一部を提示する。この「草案」では、IASBおよびFASBの両審議会が開始した収益認識基準改訂プロジェクトより早い時期に、複数要素取引の構成要素の識別および評価の方法が提案されている。それゆえ、その存在それ自体には注目すべきである。

#### 第1節 はじめに

欧州連合においては、2016年9月22日付の「欧州議会および理事会の命令(EG) No. 2016/1905」(COMMISSION REGULATION (EU) 2016/1905)<sup>176</sup>に基づいて、新収益認識基準としてのIFRS第15号を採用することとなった。欧州連合、したがって、ドイツの資本市場指向企業のコンツェルン決算書ではIFRS第15号が適用されなければならないことになった。一方、個別決算書では、依然としてドイツ商法典(Handelsgesetzbuch、以下では、HGBという。)の規則が適用されている。

本章は、ドイツにおいて収益認識に関する規定内容とその解釈を提示しようとするものである。ここでは、まず、次のHGB第252条第1項第4文<sup>177</sup>を取り上げる。

「評価は、慎重におこなわれなければならない。すなわち、とりわけ決算日に至るまでに発生した、予見することのできるリスクおよび損失は、たとえ、それらのリスクおよび損失が決算日と年度決算書の作成日との間にはじめて知り得たとしても、すべて考慮されなければならない。利益は、それが決算日において実現されたものとなっている場合にのみ、考慮されなければならない。」<sup>178</sup>

<sup>176</sup> 「欧州議会および理事会の命令(EG) No. 2016/190」の内容は、次のウェブサイトを参照されたい。<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A32016R1905> (最終閲覧日 2023年9月10日)

<sup>177</sup> 現行のHGB第252条第1項第4文の内容は、次のウェブサイトを参照されたい。[https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/\\_252.html](https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/_252.html) (最終閲覧日 2023年9月10日)

<sup>178</sup> HGB第252条第1項第4文の日本語訳は、宮上一男・W. フレーリックス監修、遠藤一久・石原肇・川口八洲雄・鈴木義夫・千葉修身『現代ドイツ商法典』を参照されたい。

上記のHGB第252条第1項第4文とこの条文に基づく実現主義の原則を考察するに際して、ここでは、Braun/Fischer/Roosの見解<sup>179</sup>を拠り所とした。このBraun/Fischer/Roosの見解では、IFRSに基づいて作成された決算書とHGBに基づいて作成された決算書の比較可能性の枠組みにおいて、HGB第252条第1項第4文が解釈されているものである。本論文における分析視点と類似している。しかしながら、収益認識に関するHGBの規則とその法解釈は、論者により選択された分析視点により、様々である。したがって、ここで取り上げる見解は、HGBに従う収益認識に関する法解釈の1つとして参照するだけに留めている。

## 第2節 HGB第252条第1項第4文に基づく実現主義の原則

HGBの規則に従う売上高実現の場合について、Braun/Fischer/Roosの論稿では、「正規の簿記の諸原則を通じて、また、その際、本質的には、慎重主義の原則 (Vorsichtsprinzip) の構成要素であるHGB第252条第1項第4文に基づく実現主義の原則 (Realisationsprinzip) を通じて決定されるものであり、これに従って、利益—したがってまた、とどのつまり、売上高—は、それが決算日に実現したときのみ、考慮されなければならない」と述べられている<sup>180</sup>。

この売上高ないしは利益の実現時点とみなされるのは、「支配的見解によれば、一般に、給付提供の時点である」<sup>181</sup>旨が指摘されている。さらに、この給付提供時点とリスクとの関連性に関しては、次のような言及がなされている<sup>182</sup>。

「リスクの低減からすれば、一般的には、履行義務を負う者が、契約に基づいて負わせられている義務を履行したとき、よって、つまり、履行当事者 (Leistenden) が有する反対給付への請求権がほぼ確実な状態であるとき (ほぼ確実な請求権の原則 (Prinzip des quasisicheren Anspruchs) ) に初めて、売上が実現される。それは、通常では、履行当事者には保証請求権から生じるリスクと債権回収不能リスクしか残存していない場合、即ち、無視し得るほどの付帯給付 (Nebenleistungen) に至るまで履行当事者が当該契約を履行している場合である。保証リスクは、引当金設定を介して斟酌されなければならないが、債権回収不能リスクは、相応の価値修正を介して斟酌されなければならない。反対給付に対する債権が請負人 (Lieferant) の履行に基づいてほぼ確実である状況は、通常、顧客への対価危険 (Preisgefahr) の移転が伴っている場合であり、(…中略…) 債務法上の指標としての対価危険の移転は、いつ反対給付に対する債権がほぼ確実

<sup>179</sup> Markus Braun/Christian Fischer/Benjamin Roos, Umsatzrealisierung nach HGB und IFRS –Unterschiede unter Berücksichtigung von IFRS 15-, in: StuB, 2016, S. 804.

<sup>180</sup> Ebd., S. 804.

<sup>181</sup> Ebd., S. 804.

<sup>182</sup> Ebd., S. 804. この中略の箇所は筆者によるものである。

なものへと強固になるのかという問題に解答する有用な尺度である。」

こうした説明により、HGB 第 252 条第 1 項第 4 文に基づく実現主義の原則に基づく給付提供時点には、①保証請求権から生じるリスクと②債権回収不能リスクのみが残存することが明らかとなる。反対給付への請求権がほぼ確実な状態であることから、売上高ないしは利益の実現時点は給付提供時点とみなされているのである。

その上で、こうした対価危険の移転と売買契約および製造請負契約のような契約のタイプとの関係は次のように示されている<sup>183</sup>。

「この関係においては、購入契約の場合、(上記の) 対価危険の移転が主に重要であるが、製造請負契約の場合、この対価危険は、普通、当該製造が完了したことを以て(普通、引取り(Abnahme)を通じて文書化されて)顧客に移転する。(理論的には、) 長期受注製造の場合、期間ごとの成果算定を理由に、事情によっては、実現時点としての対価危険移転から離脱することはできるが、ドイツの貸借対照表法の現下の構造に基づくこの種の処理方法(工事進行基準)は、支配的見解によれば、極めて制限的な条件の下でしか考えられないものであり、それだけに、HGB に従った会計実務においては、今後も、長期受注製造を模写することに関しては、工事完成基準—即ち、受注全体が完了し、引取りが行われた場合に初めて、多期間にわたる受注業務に係る利益を表示すること—が支配的である。」

購入契約の対価危険の移転とは対照的に、製造請負契約の場合の対価危険は、普通、当該製造が完了したことを以て顧客に移転することになるため、HGB の規則に基づく売上高実現の場合、工事完成基準が支配的であることが主張されていることがわかる。

### 第 3 節 ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案

次に、ドイツ会計基準委員会<sup>184</sup>(Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee)が 2002 年 5 月 13 日に公表した「ドイツ会計基準第 17 号『収益』の草案(Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. X E-DRS 17 Erlöse)」<sup>185</sup>の提案内容、とりわけ複数構成要素取引(Mehrkomponentengeschäft)

<sup>183</sup> Markus Braun/Christian Fischer/Benjamin Roos, Umsatzrealisierung nach HGB und IFRS –Unterschiede unter Berücksichtigung von IFRS 15–, in: StuB, 2016, S. 804.

<sup>184</sup> ドイツ会計基準委員会とそれが公表した基準(ドイツ会計基準, DRS)の制度的構造について、①千葉修身「ドイツ会計基準委員会の「任務」について」、『明大商學論叢』第 82 巻第 2 号, 215-233 頁, 2000 年 1 月, ②千葉修身「DRS(「ドイツ会計基準」)の射程—現代ドイツ会計の新たな制度装置の問題性—」、『會計』第 160 巻第 5 号, 森山書店, 711-727 頁, 2001 年 11 月, ③石川祐二「現代ドイツにおける『リスク・マネジメント会計制度』に関する研究」(博士論文, 明治大学大学院, 2006 年, を参照されたい。

<sup>185</sup> ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案の内容は、次のウェブサイトを参照されたい。  
[https://www.drsc.de/app/uploads/2017/02/020513\\_E-DRS-17.pdf](https://www.drsc.de/app/uploads/2017/02/020513_E-DRS-17.pdf) (最終閲覧日 2023 年 9 月 10 日)

に関する規定内容を考察する。

ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案は最終的に草案段階にとどまったにもかかわらず、それが、IASB および FASB が開始した収益認識の改定プロジェクトより早い時期に、複数構成要素取引の収益認識の会計処理を文書化し、その存在それ自体は注目すべきものである。ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案のテキスト番号 (Textziffer) 第 41 項から第 46 項では「複数構成要素取引から生じる収入 (Erlöse aus Mehrkomponentengeschäften)」の会計処理が単独の項目として示されているのである。次に、その計上と評価に関する規則の内容をみていこう。

## (1) 計上 (Erfassung)

ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案のテキスト番号第 41 項によれば、複数構成要素取引から生じる収入は、下記の規準が満たされる場合、取り決められた個別給付に関して別個に計上されなければならない<sup>186</sup>。

- (a) 個別給付のそれぞれの付すべき時価が、確実に決定可能であること
- (b) 個別給付が、比較可能な範囲において複数構成要素取引の一部のようにそれぞれ相互無関係に受け取ることができ、または使用されることができること

ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案のテキスト番号第 41 項に列挙されている規準が満たされない場合、テキスト番号第 44 項によれば、次のような取り扱いが行われる。すなわち、「テキスト番号第 41 項に列挙された規準が満たされない場合、複数構成要素取引から生じる総収入は、個々の給付のすべてが提供されたときに、はじめて計上されなければならない。その場合、収入の計上に関する一般的な原則 (ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案のテキスト番号第 8 項からテキスト番号第 14 項) が考慮されなければならない」<sup>187</sup>というのである。

## (2) 評価 (Bewertung)

ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案のテキスト番号第 41 項に列挙されている規準が満たされる場合、つまり、複数構成要素取引とみなされる場合、その評価は次のように行われなければならない。すなわち、ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案のテキスト番号 45 項によれば、複数構成要素取引の個別給付から生じる収益の評価に関して、「価格の総額をそれらの付すべき時価に比例

<sup>186</sup> ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案、テキスト番号第 41 項。

<sup>187</sup> 同上、テキスト番号第 44 項。

して配分しなければならない」<sup>188</sup>というのである。

テキスト番号第 41 項に列挙されている規則が満たされない場合、ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案のテキスト番号 46 項によれば、「第 41 項の規則が満たされない場合、売上高の金額は、一般的な評価原則に従って決定されなければならない」<sup>189</sup>とする。

## 第 4 節 おわりに

以上、ドイツにおける主要な収益認識に関する規則の内容を提示した。ここでは、複数構成要素取引の個別給付から生じる収益について、その計上に際しては、個々の給付を分離する場合の条件が規定され、評価に際しては、付すべき時価の比で個別要素に相互に配分することが規定されている。ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案は結局、草案段階にとどまったにもかかわらず、そこには、IASB および FASB の収益認識基準改訂プロジェクトより早い時期に、複数構成要素からなる取引に関する識別および評価に関する会計処理が提案されていたのである。

---

<sup>188</sup> ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案、テキスト番号第 45 項。

<sup>189</sup> 同上、テキスト番号第 46 項。

## 第5章

### 新収益認識基準の適用をめぐる経験的分析

【要旨】IFRS 第15号の初回適用がドイツ資本市場指向企業の決算書に与えている影響を明らかにするために、ドイツ資本市場指向企業の決算書を取り上げる。どの業種またはどのような取引モデルに焦点を絞るかに関しては、ドイツ資本市場指向企業のIFRS 第15号の初回適用の影響に関する経験的研究が調査される。本章では、IFRS 第15号の適用をめぐる2つの経験的研究の内容を考察する。

#### 第1節 はじめに

この章では、ドイツ資本市場指向企業のIFRS 第15号の初回適用の影響に関する経験的分析を取り上げる。具体的には、経験的分析 (Empirical Analysis) を行った Keitz/Grote の論稿と Dimmer の論稿が考察される。これら2つが経験的分析に基づく分析の中で最新の見解であることが、その選定理由である。

#### 第2節 Keitz/Grote の見解<sup>190</sup>

Keitz/Grote の論稿「2018年のコンツェルン決算書上のIFRS 第15号の初回適用の影響の分析—多くの場合でつまらぬことで大騒ぎ (vielfach viel Lärm um fast nichts) —」では、IFRS 第15号が2018年1月1日以降に強制適用となったことを背景に、「パラダイム転換なのかまたは空騒ぎなのか」<sup>191</sup>という疑問が提起され、この新たな基準の初回適用の影響の経験的分析が行われている。具体的には、「SDAX企業のうちの44社を分析対象とし、コンツェルン決算書のさまざまな構成要素について、IFRS 第15号の初回適用は、どのような実質的適合修正をもたらし、それが、どのような影響を生じさせているか、そして、その点について企業がどのように報告したか、が調査される」<sup>192</sup>というのである。

<sup>190</sup> Isabel von Keitz/Rainer Grote, Analyse der Auswirkungen der Erstanwendung des IFRS 15 in den Konzernabschlüssen 2018, in: KoR, 2019, S. 527-534.

<sup>191</sup> Ebd., S. 527.

<sup>192</sup> Ebd., S. 527.

Keitz/Groter の論稿において、そのサンプルの選定に関しては、2018 年 10 月末に SDAX に上場された企業のすべての 70 社から、①スーパーセクター「金融サービス (Financial Services)」のうちサブセクター「不動産 (Real Estate)」以外に属している企業、②貸借対照表日が歴年と異なる企業、③ドイツに本社を置かない企業を除いた、44 社が選定されている<sup>193</sup>。この 44 社により公表された、④ 2017 年 12 月 31 日付のコンツェルン年度決算書、⑤ 2018 年 6 月 30 日付の半期コンツェルン決算書、⑥ 2018 年 12 月 31 日付のコンツェルン年度決算書が分析対象とされている<sup>194</sup>。この分析の目標設定は、「はたして、または、どの程度まで、初回適用がコンツェルン貸借対照表/コンツェルン損益計算書に実質的な適合修正をもたらすか、また、IFRS 第 15 号と IAS 第 11 号/IAS 第 18 号とのどのような相違点が、適合修正に対して決定的であるか」<sup>195</sup>というところにあるとされる。そこで、売上高収入に関する説明の分量、つまり、その報告の内容に割り当てられたページ数に焦点を当てて調査し、分析評価が実施されている<sup>196</sup>。

Keitz/Grote の論稿の「結論」の章では、IFRS 第 15 号の初回適用の影響に関しては、次の点が最終的に言及されている。すなわち、「本論文の研究では、IFRS 第 15 号の初回適用が財政状態、財務状態および収益状態に与える実質的影響に関しては、調査企業 44 社の過半数が、非常に低い、つまりほぼ影響なしであることを明らかにした。ごくわずかの場合にのみ、著しい適合修正の影響が生じる」<sup>197</sup>という。この論稿に示された疑問点「パラダイム転換なのかまたは空騒ぎなのか」に関しては、「多くの場合でほぼ何でもないことで大騒ぎ」<sup>198</sup>という回答が示されている。

このように、Keitz/Grote は、SDAX 企業のうちの 44 社における IFRS 第 15 号の適用を調査し、同基準が財政状態、財務状態および収益状態に与える実質的影響は低いという見解を表明しているが、「ごくわずかの場合にのみ」であるにせよ、著しい適合修正の影響は生じているのである。しかしながら、それが、どのような業種や企業であるかは明記されていない。とはいえ、限定的でありながらも、影響の所在はうかがい知ることにはできることから、この経験的分析自体には注目すべきである。次節では、その所在の具体的な内容を確認する。

### 第 3 節 Dimmer の見解<sup>199</sup>

---

<sup>193</sup> Isabel von Keitz/Rainer Grote, Analyse der Auswirkungen der Erstanwendung des IFRS 15 in den Konzernabschlüssen 2018, in: KoR, 2019, S. 527.

<sup>194</sup> Ebd., S. 534.

<sup>195</sup> Ebd., S. 534.

<sup>196</sup> Ebd., S. 534.

<sup>197</sup> Ebd., S. 534.

<sup>198</sup> Ebd., S. 534.

<sup>199</sup> Michael Dimmer, Erstanwendung von IFRS 15: Angaben zu Umstellungseffekten in den Geschäftsberichten deutscher kapitalmarktorientierter Unternehmen, in: Der Konzern, 02, 2020, S. 57-62.

次に、分析対象を DAX30, MDAX, SDAX とした Dimmer の論稿を考察する。この論稿は、「読者に対して、ドイツ資本市場指向企業に与えた IFRS 第 15 号の初回適用の影響の概要を提供しよう」<sup>200</sup>とするものである。

## (1) Dimmer の論稿の論証過程

Dimmer の論稿は、「データ基礎と処理方式」、「適用時点と経過措置」、「財産状態および収益状態に関する定性的記載」、「包括利益計算書と貸借対照表の適合修正の分析」の順に記述されている。以下に、同論稿の要点を提示する。

### ① データ基礎と処理方式

Dimmer の経験的研究上のサンプルの選定に関しては、2018 年 12 月 31 日にフランクフルト証券取引所の DAX30, MDAX, SDAX に上場されている企業のすべて（合計 160 社）から、④ スーパーセクター「FIRE」に属する企業 29 社、⑤ ドイツに本社を置かないに属する 11 社、⑥ 貸借対照表日が暦年と相違し、かつ、データ入手時点では IFRS 第 15 号に従って作成された営業報告書を提出していない企業 17 社を除外した、103 社が最終サンプル数であるとしている<sup>201</sup>。

### ② 適用時点と経過措置

IFRS 第 15 号の規則によれば、その 2018 年以前の早期適用も認められている。Dimmer の論稿が選定した最終サンプル数 103 社のうち、「早期適用企業は Siemens AG と Siemens Healthineers AG の 2 社のみであった」<sup>202</sup>という。このことに関しては、「IFRS 第 15 号の転換とそれと同時に実施した IFRS 第 9 号の導入に際しての費用が著しいこと、および、IFRS 第 16 号の施行により負担が生じることに鑑みれば、何らの不思議はない」<sup>203</sup>という見解が述べられている。

IFRS 第 15 号の初回適用に際しては、基準上、完全遡及法と修正遡及法との間での選択権が企業に与えられている。Dimmer の論稿においては、調査対象企業のうち、81 社（79%）は修正遡及法を、17 社（17%）は完全遡及法を経過措置として選択したが、そのほかの 5 社（5%）では何らの記載

---

<sup>200</sup> Michael Dimmer, Erstanwendung von IFRS 15: Angaben zu Umstellungseffekten in den Geschäftsberichten deutscher kapitalmarktorientierter Unternehmen, in: Der Konzern, 02, 2020, S. 57.

<sup>201</sup> Ebd., S. 57.

<sup>202</sup> Ebd., S. 57.

<sup>203</sup> Ebd., S. 58.

事項も行われていなかったとしている<sup>204</sup>。なお、完全遡及法の選択の理由に関しては、「各期間の間での比較を容易に提供するが、しかしながら、多大な出費がそれに伴って生じることから、それが、修正遡及法を決定する主要な理由の1つになっている」とされる<sup>205</sup>。

### ③ 財産状態および収益状態に関する定性的記載

財産状態および収益状態への IFRS 第 15 号の初回適用の影響を析出するために、Dimmer の論稿では、まず、かかる附属説明書上の定性的記載が分析されている。

#### (a) 貸借対照表と包括利益計算書に与える影響の見積り

Dimmer の論稿では、Konzern決算書へのこの新たな基準の影響に関する記述式での表現 (verbale Umschreibung) — 定性的記載 — に関する分析を通じて、IFRS 第 15 号への転換から生じる財産状態および収益状態に与えた効果の強度に関する説明が示されている<sup>206</sup>。具体的には、新たな基準が財産状態および収益状態に与えた影響に関して、それぞれの企業の見積りに注目している。(企業の) 自己評価 (Selbsteinschätzung) に関しては、影響が「著しい」と「著しくない」という区別が設定されている<sup>207</sup>。

この自己評価に関する、Dimmer の論稿の分析結果は、次のとおりである。即ち、12%の企業では包括利益計算書への影響は「著しい」とされ、50%の企業ではその影響は「著しくない」とされているが、38%の企業では、記載は見られなかったという<sup>208</sup>。また、貸借対照表からみれば、企業の12%ではその影響が著しいと分類され、企業の39%ではその影響が著しくないと分類されているが、企業の50%では貸借対照表に関するそうした記載は行われていない<sup>209</sup>、という。

業種別に見た場合は、Dimmer の論稿によれば、「通信」業において著しい影響があると報告されている頻度が最も高いとしている<sup>210</sup>。その影響の要因に関しては、「基本的には、複数要素取引—この業種では極めて普及している取引であるが—の新規則であるといってもよいが、この場合に問題となるのは、端末機の資金調達とセットになっている、数年にわたるサービス契約である」<sup>211</sup>と述べている。

<sup>204</sup> Michael Dimmer, Erstanwendung von IFRS 15: Angaben zu Umstellungseffekten in den Geschäftsberichten deutscher kapitalmarktorientierter Unternehmen, in: Der Konzern, 02, 2020, S. 58.

<sup>205</sup> Ebd., S. 58.

<sup>206</sup> Ebd., S. 59.

<sup>207</sup> Ebd., S. 59.

<sup>208</sup> Ebd., S. 59.

<sup>209</sup> Ebd., S. 59.

<sup>210</sup> Ebd., S. 59.

<sup>211</sup> Ebd., S. 59.

また、「顧客サービス」業と「医薬品とヘルスケア」業については、Dimmer の論稿によれば、貸借対照表または包括利益計算書への影響に関しては著しい点は何ら示されていないことが特に注目すべき点であるとみなしている<sup>212</sup>。Dimmer はその理由を次のように根拠付けている。即ち、「こうした業種で支配的となっている契約設計の場合には、チャンスとリスクの移転が、顧客への商品を介した支配の移転の時点で同時に生じ、その結果、売上高の実現時点は、IFRS 第 15 号と旧規則とは同じである」<sup>213</sup>というのである。

#### (b) 財産状態および収益状態の変動要因の分析

次に、Dimmer の論稿では、IFRS 第 15 号への適合修正に関して、附属説明書に明示的に列挙されているどのような理由が、財産状態および収益状態の変動要因とみなされているかが分析されている。最終サンプル数 103 社のうちの何社がその附属説明書に各変動要因を列挙しているかに関する記述は次のとおりである。

適合修正の変動要因に関して、最終サンプル企業 103 社のうち、「表示の変更」を列挙している企業は 55%、「時点指向と期間指向の売上高実現に関する新たな規則」を列挙している企業は 33%、「別個の履行義務の識別ないしは購入価格の配分と結合した複数要素取引」を列挙している企業は 19%、「契約コスト」を列挙している企業は 18%、「ライセンス」を列挙している企業は 13%、「割引」を列挙している企業は 12%、「返却権」を列挙している企業は 11%、「変動反対給付」を列挙している企業は 5%、そして「買戻し条項」、「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」、「顧客インセンティブ」、ならびに「金融要素」のそれぞれを列挙している企業は 3%、「保証 (Garantien und Gewährleistungen)」を列挙している企業は僅か 2%でしかないという調査結果が示されている<sup>214</sup>。

#### ④ 包括利益計算書と貸借対照表の適合修正の分析

Dimmer の論稿では、適合修正の分析に関して、前述の定性的記載の分析に加え、貸借対照表および包括利益計算書に及ぼす影響に関する定量的記載が分析されている。

##### (a) 包括利益計算書に及ぼす影響に関する定量的記載

Dimmer の論稿では、包括利益計算書に及ぼす影響に関して、主に売上高収入の変動と売上高コス

<sup>212</sup> Michael Dimmer, Erstanwendung von IFRS 15: Angaben zu Umstellungseffekten in den Geschäftsberichten deutscher kapitalmarktorientierter Unternehmen, in: Der Konzern, 02, 2020, S. 59.

<sup>213</sup> Ebd., S. 59.

<sup>214</sup> Ebd., S. 60.

トの変動に焦点が当てられている<sup>215</sup>。最終サンプル数 103 社のうちの 58 社では、売上高収入に対する IFRS 第 15 号の影響が定量化されている。そのうちの 26 社は、売上高収入が増加している旨を報告しているが、残りの 32 社の場合は売上高収入が減少しているとする。売上高収入に与える影響は、平均して 1.5%低下し、売上高収入に与える影響の範囲は 22.6%の減少から 8.9%の増加になっているという<sup>216</sup>。

業種別では、売上高収入が最も顕著に増加した業種は、「通信」業、「情報技術」業、そして「生産」業であることが確認できたとされている<sup>217</sup>。このことは、「複数要素取引と長期受注製造の存在が強調されたことに帰することができる」<sup>218</sup>とみなされている。具体的には、次の記述のとおりである<sup>219</sup>。

「複数要素取引に強く依存している企業の取引モデルは、従前の売上高実現に関する旧規則と比較して、多くの利益を生み出す。また、新たな基準の下では、旧規則と比較して、契約期間の開始時に、ハードウェア本体に関する売上部分を受け取るがゆえに、売上高収入が増加することになり、その後の経過では、売上高収入はより少なくなる。

長期受注製造に関しては、IFRS 第 15 号の初回適用の結果として、時点関連的な収入実現から期間関連的な収入実現へと転換することによる売上高実現の前倒しが生じる。このことによれば、とりわけ、これまで、売上高が、引渡しの後にまたは顧客の受け取り時に初めて実現したが、これからは、期間関連的に受け取ることになるのである。」

他方、「公共事業」および「顧客サービス」業の両方においては、売上高の減少がみられると述べている<sup>220</sup>。

さらに、Dimmer の論稿では、売上高コストの変動に関して調査を行っている。その調査の結果としては、「23 社は記載を行い、売上高コストの変動は平均して 0.6%低下している」<sup>221</sup>と述べている。この 23 社の売上高コストの推移に関する記載を観察からは、「18 社の場合、売上高収入と売上高コストの推移は同じ方向にある」<sup>222</sup>と述べている。

#### (b) 貸借対照表に及ぼす影響に関する定量的記載

<sup>215</sup> Michael Dimmer, Erstanwendung von IFRS 15: Angaben zu Umstellungseffekten in den Geschäftsberichten deutscher kapitalmarktorientierter Unternehmen, in: Der Konzern, 02, 2020, S. 60.

<sup>216</sup> Ebd., S. 60.

<sup>217</sup> Ebd., S. 60.

<sup>218</sup> Ebd., S. 60.

<sup>219</sup> Ebd., S. 61. 波線は筆者による。

<sup>220</sup> Ebd., S. 61.

<sup>221</sup> Ebd., S. 61.

<sup>222</sup> Ebd., S. 61.

貸借対照表への IFRS 第 15 号の初回適用の影響に関して、Dimmer の論稿では、「重要な改正点は、契約資産と契約負債の貸借対照表計上である」<sup>223</sup>と指摘されている。しかしながら、「実務上、貸借対照表の表示は何ら統一的には実施されていなかった」<sup>224</sup>点を強調し、まず、契約資産と契約負債の表示方法に関する調査結果が示されている。

契約資産の表示に関しては、Dimmer の調査結果によれば、「26 社はこれを独立の項目として積極側に表示し、13 社はそれをその他の財産価値と共に表示し、10 社は引渡しおよび給付から生じる債権と合算し、他方、他の 10 社はまったく別の表示形式を選択しており、44 社では、契約資産は表示されていない」<sup>225</sup>と述べている。

一方、消極側をみるならば、契約負債の表示に関して、「41 社はそれを独立の貸借対照表項目として示し、28 社はそれをその他の債務と共に表示しており、他方、4 社はそれを引渡しおよび給付から生じる債務と共に表示し、その他の 6 社はまったく別形式の表示を選択していたが、24 社は、何らの契約負債も表示していない」<sup>226</sup>と述べている。

上記のような様々な表示可能性に基づいて、Dimmer の論稿は、IFRS 第 15 号が貸借対照表に与える影響を上記の最下位の表示レベル（「表示していない」）に基づいて分析することは可能ではないと述べている<sup>227</sup>。にもかかわらず、同基準が個々の貸借対照表項目にどのような影響を及ぼしているかという傾向を示すために、さらに、貸借対照表項目のうち、貸借対照表総額、棚卸高、引渡しおよび給付から生じる債権、その他の財産価値、その他の債務、その他の引当金が分析されている。

まず、貸借対照表総額に関しては、「37 社は、IFRS 第 15 号の制約を受けて貸借対照表総額がどのように変動したのかに関する記載を行っており、その変動幅の最小値は 3.2%の減少、その最大値は 27.5%の増加、その平均値は 2.1%である」<sup>228</sup>と述べている。

次に、IFRS 第 15 号に関連する棚卸高の適合修正に関しては、「記載が見出されるのは 26 社である。その半数の企業は、棚卸高の増加を記載しているが、残りの半数は減少となっている」<sup>229</sup>と述べている。棚卸高の変動は、とりわけ、売上高収入の実現時点に帰せられ、「売上高をより早く（より遅く）実現すれば、棚卸高は減少（増加）する」<sup>230</sup>とされている。

また、引渡しおよび給付から生じる債権に対する IFRS 第 15 号の影響を定量化したのは 21 社であるという<sup>231</sup>。この調査の結果としては、「平均して 3.4%の減少が生じていたが、そのことの決定的に重要なことは、契約資産の積極側計上であり、受注製造の契約上の残高が、旧基準に従って引

---

<sup>223</sup> Michael Dimmer, Erstanwendung von IFRS 15: Angaben zu Umstellungseffekten in den Geschäftsberichten deutscher kapitalmarktorientierter Unternehmen, in: Der Konzern, 02, 2020, S. 61.

<sup>224</sup> Ebd., S. 61.

<sup>225</sup> Ebd., S. 61.

<sup>226</sup> Ebd., S. 61.

<sup>227</sup> Ebd., S. 61.

<sup>228</sup> Ebd., S. 62.

<sup>229</sup> Ebd., S. 62.

<sup>230</sup> Ebd., S. 62.

<sup>231</sup> Ebd., S. 62.

渡しおよび給付から生じる債権として貸借対照表計上されていたならば、今後は、この金額（受注製造の契約上の残高）は、多数の企業により、独立した貸借対照表項目として表示されることになろう<sup>232</sup>と述べている。

積極側の最終項目たるその他の財産価値に関しては、定量化された 34 社を分析し、平均して 151.4%の増加が測定され得る<sup>233</sup>としている。この影響は、「何よりもまず、契約資産の積極側計上によって生じている」<sup>234</sup>と考えている。

一方、消極側では、その他の引当金に関して、定量化した 26 社の場合、平均して 13.1%だけ上昇し、その他の債務の変動に関しては、定量化した 39 社の場合、平均して 16.3%の増加が生じたとしている<sup>235</sup>。

## (2) Dimmer の論稿の結論

Dimmer の論稿の「成果の要約とそこから得られた結論」と題する章では、最終的に、ドイツ資本市場指向企業の IFRS 第 15 号の初回適用の影響に関して、次の点が言及されている<sup>236</sup>。

「まず、長年にわたる準備を経て、ドイツ資本市場指向企業の大多数は、IFRS 第 15 号への転換を終わらせた。また、IFRS 第 15 号の発行をもって、売上高実現に係る横断的な（単一の）基準の実践が遂行されており、同基準は、複数の旧基準の併存を除去するだけでなく、既存の貸借対照表計上のギャップをも埋めるものである。

また、IFRS 第 15 号の初回適用に伴って生じる実施作業が膨大であることに鑑みれば、すべてといえるほどの調査企業が、この新たな規則を通常適用していること、そして、その場合、その適用の大部分が、より簡単な、修正遡及による経過方法に依拠していることは、何ら不思議ではない。

さらに、この新たな規則の適用を通じて、一部の業種ないしは当該企業においては、企業の財産状態および収益状態が明らかに変動している。

包括利益計算書においては、平均して、売上高は後退し、売上高に伴って生じるコストも後退している。こうした影響は、主に、表示に関する新たな規則、そして複数要素取引および実現時点に関する新たな規則に帰せられる。

貸借対照表においては、貸借対照表総額は、平均して増加するであろうが、その場合、そのことの要因は、貸借対照表項目が多数に及んでいることである。決定的な影響は、契約資産の積極側計上ならびに契約負債の消極側計上である。

最後に、企業レベルでの影響は、しばしば、業種に制限されており、それぞれ

<sup>232</sup> Michael Dimmer, Erstanwendung von IFRS 15: Angaben zu Umstellungseffekten in den Geschäftsberichten deutscher kapitalmarktorientierter Unternehmen, in: Der Konzern, 02, 2020, S. 62.

<sup>233</sup> Ebd., S. 62.

<sup>234</sup> Ebd., S. 62.

<sup>235</sup> Ebd., S. 62.

<sup>236</sup> Ebd., S. 62.

の企業の取引モデルと契約構造とに左右される。

最も大きい影響は、「通信 (Telecommunication)」業において確認でき、そのことは、とりわけ、複数要素取引に特徴付けられる取引モデルに帰せられる。一方、純粹に商品を販売することに特徴付けられる業種、例えば、医薬品 (Pharma) とヘルスケア (Healthcare) のような業種では、既存の貸借対照表計上実務にはごくわずかしか変動はもたらされなかったため、ほとんど影響がみられない。」

#### 第4節 おわりに

以上、本章において、ドイツにおける2つの経験的研究を取り上げ、その内容を考察してきた。特に注目すべき点は、Dimmer の論稿において、複数要素取引に特徴付けられる「通信」業が最も大きい影響を受けているという見解を表明している点である。しかし、その影響がもたらされた理由に関して、これ以上の説明はなされていない。この点を確認するために、本論文の第7章では、選定したドイツにおける企業のコンツェルン決算書の記載内容を通じて、その理由の解明を試みるが、その前に、次の第6章では、ドイツにおいて示された IFRS 第15号の特徴に関する見解を取り上げる。学説次元において、この新収益認識基準としての IFRS 第15号に関して、如何なる見解が展開されたのかを見ていこう。

## 第6章

### 新収益認識基準の特徴をめぐる学説上の見解

【要旨】新収益認識基準としての IFRS 第 15 号について、ドイツの論者にとっては、どのような見解が学説上展開されているのか。具体的には、IFRS 第 15 号の適用をめぐるこの新収益認識基準の役割またはその作用についてどのように議論されているのかを本章では見ていこう。ここで取り上げる見解は、本論文の分析視点および研究成果を示すうえで極めて関連性の高い論稿である。

#### 第1節 はじめに

IFRS 第 15 号の公表後、文献上、この新収益認識基準の役割またはその作用を取り上げる見解は多く展開された。本章では、そのうちの本論文の分析視点および研究成果との関連性が最も高いドイツで表明された学説上の見解を取り上げ、そこではどのような論理展開が構築されていたのかを確認する。それを踏まえて、この新収益認識基準の果たす役割またはその作用の解明を試みることにする。

#### 第2節 新収益認識基準の特徴をめぐる学説上の見解

本章では、Braun/Fischer/Roos の論稿<sup>237</sup>を取り上げる。この論稿では、IFRS 第 15 号が、IFRS に基づいて作成された決算書と HGB に基づいて作成された決算書の比較可能性に及ぼす影響が論じられている。本論文では、その見解の論理展開の内容と到達している結論の 2 点を中心として分析が行われる。

##### (1) HGB と IFRS に基づく売上高実現の原則

Braun/Fischer/Roos の論稿では、まず、HGB の規則および IFRS 規則に基づく売上高実現のそれぞれの特徴、とりわけ実現の時点に関して、議論が展開されている。

---

<sup>237</sup> Markus Braun/Christian Fischer/Benjamin Roos, Umsatzrealisierung nach HGB und IFRS –Unterschiede unter Berücksichtigung von IFRS 15–, in: StuB, 2016, S. 803–811.

## ① HGB の規則

HGB の規則に従う売上高実現の規則に関する Braun/Fischer/Roos の見解は、本論文第 4 章において考察したとおりである。

## ② IAS 第 18 号の規則

さて、Braun/Fischer/Roos の論稿では、上記で言及したように、HGB の規則に基づく売上高実現の特徴を確認した後、IAS および IFRS 体系上の規則に基づく売上高実現の特徴が考察されている。2017 年度までに適用可能であった IAS 第 18 号「収益」の場合、「理由に基づいた売上高実現は、IAS 第 18 号第 14 項において規定されており、そこに列挙されている前提条件は、累積的に満たされなければならないものである」という<sup>238</sup>。IAS 第 18 号の規則に基づいた売上高実現の特徴に関する Braun/Fischer/Roos の見解を次に引く<sup>239</sup>。

「IAS 第 18 号の枠組みでは、リスク・リワード規準 (risk-and-reward-Kriteriums) が主要な規準であり、したがって、売上高実現の根本的な前提条件は、財産価値の所有権と結び付いている基準をなすリスクとチャンスが買い手に移転する時点を決定的ことである。体系的な内容上の具体化が欠如していることから、このリスク・リワード規準の意義は、IAS 第 18 号第 16 項において設例が示されているにもかかわらず、部分的に不明確のままである。というのも、販売取引と関係のあるすべての不確実性のうち、所有者のリスクおよびチャンスが関係しているのはどの部分であるかが、必ずしも明確ではないからである。」

また、この IAS 第 18 号に従う売上高実現の規則と前述の HGB の規則の場合のそれとを比較した上で、Braun/Fischer/Roos にあつては、売上高実現の時期に関する次の傾向が示されている<sup>240</sup>。かかる傾向の認識は注目に値する。

「IAS 第 18 号に基づく実現基準は、原則として、HGB の諸原則に基づいた実現基準ほど制限的ではなく、それだけに、通常の場合、早期に売上高が実現される。さらに、その限りで、IFRS は、意思決定上重要な情報の提供に向けた経済的観察法を強調することで、厳密な実現原則を無視する傾向にある。」

<sup>238</sup> Markus Braun/Christian Fischer/Benjamin Roos, Umsatzrealisierung nach HGB und IFRS –Unterschiede unter Berücksichtigung von IFRS 15-, in: StuB, 2016, S. 805.

<sup>239</sup> Ebd., S. 806.

<sup>240</sup> Ebd., S. 805.

### ③ IFRS 第 15 号の規則

最後に、IFRS 第 15 号に従う売上高実現の規則が確認されている。「IFRS 第 15 号第 2 項によれば、原則として、売上高収入は、企業が顧客への財または役務の譲渡に対する見返りとして計算できる見込みのある、反対給付の額で計上されなければならない。財または役務は、IFRS 第 15 号第 31 項に基づけば、顧客がその支配を獲得したときは直ちに、顧客に譲渡されたものとみなされる」と述べている<sup>241</sup>。この支配に関しては、期間にわたって顧客に譲渡されるか、または特定の時点で顧客に譲渡されるとしている。IFRS 第 15 号第 38 項に示された指標「重要なリスクとチャンスが移転すること」が特に注視されているのである。

IAS 第 18 号から IFRS 第 15 号への変更に関して、Braun/Fischer/Roos は、特にリスク・リワードの思考から、次のように言及している<sup>242</sup>。

「IFRS 第 15 号によって導入された「支配」構想は、IAS 第 18 号のリスク・リワード比率アプローチとは異なる。このリスク・リワード比率の思考は、IFRS 第 15 号の文脈上、潜在的な指標であるにすぎず、処分権能の譲渡に関しては単独で基準をなす指標ではないのである。IASB がこの「支配」アプローチを選択した背景には、リスクとチャンスの譲渡は、IASB からみて、その決定には度々非常に困難を伴うものであること、その意味で、「支配」指向アプローチによって意思決定を堅固なものにするという狙いがある。」

以上に見たように、Braun/Fischer/Roos の論稿では、まず、HGB の規則および IFRS 規則に基づく売上高実現のそれぞれが紹介されている。次には、それぞれの規則に基づいて作成された決算書の比較可能性に対して IFRS 第 15 号の設定が如何なる影響を及ぼすかを確認する観点から、比較可能性に関する 2 つの潜在的緊張領域の会計処理が提示される。

#### (2) 比較可能性に関する潜在的緊張領域

Braun/Fischer/Roos にあつては、IFRS による売上高実現に関する規則と HGB によるそれとの間と考えられる新たに生じる相違が、選定されたテーマの下で議論されている。複数要素契約および変動報酬という 2 つの領域であり、これは、潜在的緊張領域(Potenzielles Spannungsfeld)とみなされている。

<sup>241</sup> Markus Braun/Christian Fischer/Benjamin Roos, Umsatzrealisierung nach HGB und IFRS –Unterschiede unter Berücksichtigung von IFRS 15–, in: StuB, 2016, S. 807.

<sup>242</sup> Ebd., S. 807.

## ① 複数要素契約

この契約はその重要性が増大している状況を踏まえて指摘されている。すなわち、「統合的・全体的問題解決策への顧客の要望が現下の経済生活ではその重要性を増す一方である」ことから、「いわゆるパッケージ取引，したがってまた複数要素契約という複雑なテーマが，貸借対照表作成実務にとっては，相当に重要である」<sup>243</sup>というのである。

### 【HGB の場合】

複数要素契約に関する会計処理は，Braun/Fischer/Roos にあつては，ドイツでは商法上も税法上も規定されておらず，その意味で，貸借対照表作成上は疑いなく無に等しい存在となっており，次の文献上の見解が持ち出されている<sup>244</sup>。

「しばしば，(売上高)全体を実現させること，したがって，法外に高く売上を表示することを最初の段階で容認し，このことを通じて，次の段階では，その過大計上された売上高から生じる履行の遅れ (Erfüllungsrückstand) [売掛金一筆者注] については引当金が設定されようとしている。これにより，貸借対照表上，純利益に誤りは生じないが，このことは，ここで主張している解釈に基づけば，商法上の目的にとって説得的ではない。」

複数要素契約の処理に関しては，その他の指針がないため，ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案<sup>245</sup>を持ち出し，とりわけ，次の点が言及されている。ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案によれば，複数要素契約は，「その報酬 (Vergütungen) が経済的に関係している，複数の個別給付 (財産価値や役務) の販売」と定義され，また，ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案の第 41 項によれば，ある複数要素取引から生じる収入が別個に計上されなければならないのは，次の 2 つの前提条件が累積的に充足される時であるときとされている<sup>246</sup>，という点である。

- (a) 個別給付の付すべき時価は，確実に決定可能であること (価値的分離)
- (b) 個別給付をそれぞれ相互無関係に受け取ることができ，または使用することができること (事象的分離)

<sup>243</sup> Markus Braun/Christian Fischer/Benjamin Roos, Umsatzrealisierung nach HGB und IFRS –Unterschiede unter Berücksichtigung von IFRS 15-, in: StuB, 2016, S. 807.

<sup>244</sup> Ebd., S. 808.

<sup>245</sup> このドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案について第 6 章の内容を参照されたい。

<sup>246</sup> Markus Braun/Christian Fischer/Benjamin Roos, a. a. O, S. 808.

この2つの前提条件に関しては、次のように記述されている。(a)については、支払総額は、客観的に、給付要素に配分し得るものでなければならないとする。(b)については、ドイツ会計基準第17号「収益」の草案の第43項によれば、単独で受け取ることができる、または使用できる給付を、顧客が、個別に市場で調査するか、そうでなければ、その他の給付構成要素とは無関係に使用できるか、そのいずれかであるときは、かかる給付が前提に据えられなければならないとする<sup>247</sup>。

これらの前提条件が累積的に充足され、かつ、それを以て、複数要素取引であるときは、その収入総額は、その付すべき時価の比で、個別要素に相互に配分されなければならないと、続いて、それぞれの要素の別個の収入実現が調査されなければならないとされる<sup>248</sup>。他方、両条件が充足されないときは、ドイツ会計基準第17号「収益」の草案の第44項により、すべての個別給付が提供されたことを以て初めて、すべての収入が、総額で、実現されなければならないと指摘している<sup>249</sup>。

#### 【IFRS 第15号の場合】

複数要素契約という複雑なテーマは、IFRS 第15号の枠組みでは、別個の履行義務の識別という5ステップ方式の第2ステップで取り扱われており、ここで重要なのは、当該の(場合によっては統合された)契約の区分し得る履行義務、したがってまた識別された個々の貸借対照表計上単位であるとされている<sup>250</sup>。履行義務というものは、区分可能な(別個の)財/役務の譲渡、または財/役務の束の譲渡に関する契約上の約束であると定義され、契約というものには、複数の履行義務が含まれるが、それらは、契約締結に際して識別されなければならないとされている<sup>251</sup>。その際、区分可能性は、IFRS 第15号第27項に基づけば、a) 抽象的区分可能性、即ち、当該履行義務が原則として区分可能であることに係る評価、b) 具体的区分可能性、即ち、契約の文脈上の区分可能性に関する評価、という2段階過程で調査するという<sup>252</sup>。

Braun/Fischer/Roosの論稿では、IFRS 第15号に基づく複数要素契約の貸借対照表計上と商法—ドイツ会計基準第17号「収益」の草案の指針が適用された場合という想定の下であるが—に基づくこの種の取引の貸借対照表上の取扱いの比較は、比較可能性の制約に鑑み、次頁の図表11に示したように要約されている<sup>253</sup>。

<sup>247</sup> Markus Braun/Christian Fischer/Benjamin Roos, Umsatzrealisierung nach HGB und IFRS –Unterschiede unter Berücksichtigung von IFRS 15–, in: StuB, 2016, S. 808.

<sup>248</sup> Ebd., S. 808.

<sup>249</sup> Ebd., S. 808.

<sup>250</sup> Ebd., S. 809.

<sup>251</sup> Ebd., S. 809.

<sup>252</sup> Ebd., S. 809.

<sup>253</sup> Ebd., S. 810.

図表 11：複数要素契約の会計処理の比較可能性の制限一覧表

	HGB(ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案)	IFRS 第 15 号
区分規準	事象的分離, 即ち, 別個の引取り可能性, そうでなければ, 単体での使用可能性	抽象的区分可能性と具体的区分可能性
給付構成要素への収入配分の方法	付すべき時価	個別売却価格

(出所) Markus Braun/Christian Fischer/Benjamin Roos, Umsatzrealisierung nach HGB und IFRS –Unterschiede unter Berücksichtigung von IFRS 15–, in: StuB, 2016, S. 809.

複数要素契約の会計処理に関しては, 上述のドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案による区分規準と IFRS 第 15 号の区分規準の関係から, 彼らは, 次の見解を表明している<sup>254</sup>。

「ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案を適用した場合の区分規準は, 原則として, IFRS 第 15 号と比べて極めて制限的である。ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案では, あらかじめ, 別個の受取り可能性は十分であるとみなされるが, IFRS 第 15 号では, 契約の文脈の内部の区分可能性も必要とされ, したがって, ドイツ会計基準第 17 号「収益」の草案の狭義的な解釈の場合であれば, IFRS 第 15 号に基づいたときよりも頻繁に個別の給付構成要素は配分されるものと見込まれなければならない。しかしながら, 商法上の貸借対照表作成実務では複数要素取引は度々否定されることから, 比較可能性に関する「反転効果 (Umkehreffekt)」は生じないのである。」

## (2) 変動報酬

変動的な報酬構成要素の商慣行上の取決めは, 現在の経済生活の価値付加過程の経過の相違が増大していることから, ますます重要性を帯びていると述べられている<sup>255</sup>。変動的な報酬構成要素という概念の下には, 多種多様な組成 (Gestaltung) が包含されなければならない, それらは, 売上高減少作用 (例えば, 値引き, 報償金, 割引, 違約金) と売上高増加作用 (例えば, 業績賞与) をもたらす可能性がある<sup>256</sup>とされている。

### 【HGB の場合】

すでに HGB 第 277 条第 1 項<sup>257</sup>での成文化を通じて, 売上高収入から売上高控除額を削減すること

<sup>254</sup> Markus Braun/Christian Fischer/Benjamin Roos, Umsatzrealisierung nach HGB und IFRS –Unterschiede unter Berücksichtigung von IFRS 15–, in: StuB, 2016, S. 810.

<sup>255</sup> Ebd., S. 810.

<sup>256</sup> Ebd., S. 810.

<sup>257</sup> HGB 第 277 条第 1 項によれば, 資本会社の商品の販売および使用賃貸による収益ならびに資本会社の役員提供によ

が規定されており、この売上高の削減は、売上高減少が未発生であるにもかかわらず、その発生が前提とされなければならないときには、あらかじめ計上されなければならないものであるとされている<sup>258</sup>。売上高を増加させる変動的な報酬構成要素(例えば、特別の引取り数量に依存する追加報酬)の場合、ここでは、支配的なパラダイムとして、商法上の慎重主義の原則と、これに伴って生じる請求権がほぼ確実であるという原則が、考慮されなければならないことが指摘されている<sup>259</sup>。したがって、特に、売上高を増加させる変動的な報酬構成要素の場合には、この報酬構成要素の額が確定され、かつ、相応の条件が発生しているときに初めて、売上高実現が認められるとみなしている<sup>260</sup>。

### 【IFRS 第 15 号の場合】

取引価格は、5 ステップ方式の第 3 ステップにおいて決定され、この価格は、IFRS では、約束された財/役務を顧客に譲渡したことに対する見返りとして企業に届けられる可能性の高い(voraussichtlich) 反対給付であると定義されている点が指摘されている<sup>261</sup>。Braun/Fischer/Roos の解説を引く<sup>262</sup>。

「この反対給付には、固定構成要素も、変動構成要素も含まれる可能性がある。変動構成要素として考えられるのは、とりわけ、割引き、値引き (Rabatte)、クレジット・メモ (Gutschriften)、割引 (Preisnachlässe)、インセンティブ (Anreize)、業績賞与、さらには違約金である。変動報酬の額は、契約締結時点で見積もらなければならないが、その際、当該価格は、見積り変更によって当該計上価額が著しく修正されることにはならない確率が高い金額に制限される。こうした制限によって、その場合に限り、慎重主義思考が斟酌され、その意味で、売上を増加させる変動的な報酬構成要素をそれが発生する前に過大に計上することが阻止されるのである。また、変動報酬の額は、IFRS 第 15 号第 53 項によれば、契約締結時点に、期待値を用いる方法または最も高い確率で発生する金額を用いる方法の一つに基づいて見積もらなければならない。」

ここでは、Braun/Fischer/Roos にあつては、違約金を例として、HGB と IFRS 第 15 号に基づく場

---

る収益から売上値引き、売上高税、そして売上に直接的に伴って生じる租税を控除した後の金額を売上高収入として表示しなければならない。HGB 第 277 条の内容は、次のウェブサイトを参照されたい。[https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/\\_277.html](https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/_277.html) (最終閲覧日 2023 年 4 月 20 日)

<sup>258</sup> Markus Braun/Christian Fischer/Benjamin Roos, Umsatzrealisierung nach HGB und IFRS –Unterschiede unter Berücksichtigung von IFRS 15–, in: StuB, 2016, S. 810.

<sup>259</sup> Ebd., S. 810.

<sup>260</sup> Ebd., S. 810.

<sup>261</sup> Ebd., S. 810.

<sup>262</sup> Ebd., S. 810.

合との比較を行なっている。即ち、HGB では、引当金の一般的な計上基準が HGB 第 249 条<sup>263</sup>に基づいて存在しているときに初めて、原則として、違約金が考慮されなければならないが、これに対して、IFRS 第 15 号では、違約金が極めて稀なことであるとは限らない場合には、売上を削減する方向で考慮されなければならないとみなしている<sup>264</sup>。

### (3) Braun/Fischer/Roos の論稿の結論

以上、Braun/Fischer/Roos の論稿の論証過程の内容を提示してきた。IFRS に基づいて作成された決算書と HGB に基づいて作成された決算書の比較可能性に対して IFRS 第 15 号がどのような影響を及ぼすかを確認するために、まず、売上高実現に関する HGB 上の基礎が説明され、IAS 第 18 号と IFRS 第 15 号の原則が確認されている。ついで、選定された複数要素契約と変動報酬の 2 つの領域のもとで、IFRS による売上高実現に関する規則と HGB によるそれとの間の考えられる新たに生じる相違が吟味されている。上述の論証過程に基づいて、3 人の論者は次の見解を結論としている<sup>265</sup>。

「IFRS に基づく売上高実現に関する規則は、その詳細さの度合いから、HGB のそれとは実に著しく異なる。また、別個に区分されるべき個別の履行義務への営業取引の分解に関する要件の増加は、複数要素契約の現在の取扱いと比較して、企業の決算書、指標、システムおよびプロセスに重大な作用を有する可能性がある。他方、HGB に基づいて依然として支配的となっている慎重主義思考により、これまで、度々、次のようなことが行われてきた。即ち、複数要素取引の場合、売上は、契約で約束された給付すべてが完全に履行された後に初めて、実現されたのである。したがって、IFRS 第 15 号が惹起した、個別の履行義務への売上高実現の分割の強化は、商法による貸借対照表作成実務との比較での一層の分裂をもたらすものと思われる。両会計報告システム間の隔たりが更に大きくなることは、一瞥しただけで、変動報酬の実現時点に関しても予想できるところである。」

## 第 3 節 おわりに

以上に見たように、Braun/Fischer/Roos の論稿においては、IFRS に基づいて作成された決算書と HGB に基づいて作成された決算書の売上高実現時点の比較から複数要素契約と変動報酬という 2 つの潜在的緊張領域を問題視する視点からその論理が展開されている。こうした論理の展開から得た

<sup>263</sup> HGB 第 249 条の内容は、次のウェブサイトを参照されたい。 [https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/\\_\\_\\_249.html](https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/___249.html) (最終閲覧日 2023 年 4 月 20 日)

<sup>264</sup> Markus Braun/Christian Fischer/Benjamin Roos, Umsatzrealisierung nach HGB und IFRS –Unterschiede unter Berücksichtigung von IFRS 15–, in: StuB, 2016, S. 811.

<sup>265</sup> Ebd., S. 811.

知見に基づいて、次の第3部では、ドイツのIFRS第15号に関する会計実務の分析を行う。

### 第3部 ドイツにおける新収益認識基準に関する実務分析

【要旨】第3部では、まず第7章で、ドイツ・テレコム株式会社 (Deutsche Telekom AG) の営業年度2018年に関する営業報告書上のIFRS第15号の初回適用に関連する記載内容が取り上げられる。IFRS第15号の初回適用年度のドイツ・テレコム株式会社の営業報告書に基づいて、IFRS第15号が有する金額的作用を指摘する。それを踏まえて、IFRS第15号の初回適用に伴う金額的作用が、どのような会計処理の変更から生み出されたのかに関して、その分析内容を第8章において提示する。

## 第7章

### ドイツ企業の実務分析にみる IFRS 第15号の金額的作用

【要旨】本章は、ドイツ・テレコム株式会社（Deutsche Telekom AG、以下では、ドイツ・テレコムという。）の営業年度2018年の営業報告書上のIFRS第15号の初回適用に関連するコンツェルン決算書の内容を取り上げる。IFRS第15号の初回適用年度のドイツ・テレコムの営業報告書から、それが有する金額的作用を指摘する。

#### 第1節 はじめに

本章では、ドイツ・テレコムの営業年度2018年の営業報告書<sup>266</sup>上のIFRS第15号の初回適用に関連する記載内容が取り上げられる。この決算書の作成基礎たるIFRSとHGBの規則に関しては、「ドイツ・テレコムのコンツェルン決算書には、EUにおいて適用されなければならない国際財務報告基準（IFRS）とHGB第315e条第1項により補完的に遵守されるべき商法上の規定とに従って作成されている」<sup>267</sup>と記述されている。ドイツ・テレコムの営業年度2018年期末時点の貸借対照表本体は以下に示した図表12と図表13のとおりである。ドイツ・テレコムの営業年度2018年の損益計算書本体は図表14のとおりである。

図表12：ドイツ・テレコムの営業年度2018年期末時点の貸借対照表の積極側項目

単位：百万ユーロ		
	2018年12月31日	2017年12月31日
<b>積極側</b>		
<b>流動資産</b>	21,870	20,392
現金および現金同等物	3,679	3,312
引渡しおよび給付から生じる債権とその他の債権	9,988	9,723
契約上の資産	1,765	n. a.

<sup>266</sup> ドイツ・テレコムの営業年度2018年の営業報告書の内容は下記のウェブサイトを参照されたい。なお、表中の「n. a.」（Not Applicable）は「該当金額なし」という意味である。

<https://www.telekom.com/en/investor-relations/management-and-corporate-governance/reports-and-declarations>（最終閲覧日2023年4月20日）

<sup>267</sup> Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018, S.153.

法人税債権	492	236
その他の金融資産	2,847	3,329
棚卸資産	1,790	1,985
その他の資産	1,164	1,646
売買目的で保有する非流動資産および売却グループ	145	161
<b>非流動資産</b>	123,505	120,943
無形資産	64,950	62,865
有形固定資産	50,631	46,878
積極側に計上された契約コスト	1,744	n. a.
持分法で会計処理する企業への資産参加	576	651
その他の金融資産	1,585	5,716
積極側に計上された潜在的租税	2,949	4,013
その他の資産	1,070	819
<b>貸借対照表総額</b>	145,375	141,334
(出所) ドイツ・テレコム の 2018 年度決算書 146 頁		

図表 13：ドイツ・テレコム の営業年度 2018 年期末時点の貸借対照表の消極側項目

単位：百万ユーロ		
	2018 年 12 月 31 日	2017 年 12 月 31 日
<b>消極側</b>		
<b>流動負債</b>	29,144	27,366
金融債務	10,527	8,358
引渡しおよび給付から生じる債務とその他の債務	10,735	10,971
法人税債務	328	224
その他の引当金	3,144	3,372
その他の負債	2,654	4,440
契約上の債務	1,720	n. a.
売買目的で保有する非流動資産および売却グループ に直接関連する負債	36	0
<b>非流動負債</b>	72,794	71,498
金融債務	51,748	49,171
年金引当金およびそれに類する義務	5,502	8,375
その他の引当金	3,291	3,155

消極側に計上された潜在的租税	8,240	6,967
その他の負債	3,427	3,831
契約上の債務	585	n. a.
<b>負債</b>	101,938	98,864
<b>自己資本</b>	43,437	42,470
引受済資本金	12,189	12,189
自己持分	(49)	(49)
	12,141	12,140
資本準備金	54,646	55,010
繰延損益を含む利益準備金	(37,392)	(38,750)
その他のコンツェルン損益の累積額	(653)	(1,127)
コンツェルン剰余額／(欠損金)	2,166	3,461
<b>親企業所有者の持分</b>	30,907	30,734
その他社員持分	12,530	11,737
<b>貸借対照表総額</b>	145,375	141,334
(出所) ドイツ・テレコム の 2018 年度決算書 147 頁		

図表 14：ドイツ・テレコム の 営業年度 2018 年の 損益計算書

単位：百万ユーロ			
	2018 年	2017 年	2016 年
<b>売上高収入</b>	75,656	74,947	73,095
そのうち実効金利法で算定する受取利息	305	n. a.	n. a.
その他の営業収益	1,491	3,819	4,180
棚卸の変動額	(14)	21	(12)
積極側に表示された自己給付	2,433	2,292	2,112
材料費	(38,160)	(38,161)	(37,084)
労務費	(16,436)	(15,504)	(16,463)
その他の営業出費	(3,134)	(3,444)	(3,284)
金融資産の価値減少の出費	(394)	n. a.	n. a.
繰り越された償却原価で測定された金融資産の消却による損失	(120)	n. a.	n. a.
その他	(2,620)	(3,444)	(3,284)
<b>EBITDA</b>	21,836	23,969	22,544

減額記入額	(13,836)	(14,586)	(13,380)
<b>営業損益 (EBIT)</b>	8,001	9,383	9,164
支払利息の損益	(1,817)	(2,197)	(2,492)
支払利息の収益	277	320	233
支払利息の出費	(2,094)	(2,517)	(2,715)
持分法で会計処理する企業から生じる損益	(529)	76	(53)
その他の財務損益	(502)	(2,269)	(2,072)
<b>財務損益</b>	(2,848)	(4,390)	(4,617)
<b>税引き前損益</b>	5,153	4,994	4,547
法人税	(1,824)	558	(1,443)
<b>剰余額/欠損額</b>	3,329	5,551	3,104
<b>剰余額/ (欠損金) の帰属</b>			
親企業所有者 (剰余額/ (欠損金))	2,166	3,461	2,675
その他社員	1,163	2,090	429
<b>1株あたり損益</b>			
希薄化前	0.46	0.74	0.58
希薄化後	0.46	0.74	0.58
(出所) ドイツ・テレコム の 2018 年度決算書 148 頁			

2018年1月1日から開始した報告期間に適用が義務付けられたIFRS第15号の会計処理モデルに関して、ドイツ・テレコムは、「同基準は、売上高算定と売上高計上に関する、統一的な、原則に基づいた、5つのステップモデルを定めており、とりわけ、IAS第18号とIAS第11号とに取って代わるものである」<sup>268</sup>と述べている。同基準がドイツ・テレコムの財産状態、財務状態および収益状態の表示に与えた影響の自己評価に関しては、「財産状態、財務状態および収益状態の表示に重大な影響が及ぶ」<sup>269</sup>と述べている。

次の「第2節 2018年1月1日時点のコンツェルン決算書の比較数値」、 「第3節 営業年度2018年のコンツェルン決算書の比較数値」 および「第4節 営業年度2018年度のEBITDAへのIFRS第15号の作用」においては、IFRS第15号の初回適用年度のドイツ・テレコムの営業報告書からは、どのような金額的作用が見て取れるかについて、考察を展開する。

<sup>268</sup> Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018, S.154.

<sup>269</sup> Ebd., S.154.

## 第2節 2018年1月1日時点のコンツェルン決算書の比較数値

ドイツ・テレコムは、IFRS 第15号の初回適用に関する簡素化のオプションを使用している。その場合、初回適用時点ではまだ完全に履行されていない契約に対して、IFRS 第15号の遡及適用を限定している<sup>270</sup>。したがって、2018年1月1日時点で未だ完全に履行されていない契約は、当初からIFRS 第15号に従って計上されていたように貸借対照表に計上され、転換から生じる累積的な影響は成果中立的に自己資本に計上されることになっている<sup>271</sup>。

2018年1月1日現在でIFRS 第15号がその貸借対照表項目にもたらした適合修正は、全体として、次の図表15のとおりである。なお、この一覧表は、IFRS 第15号の初回適用の変更に該当する貸借対照表項目のみに該当するものである。IFRS 第15号から重大な影響を受けた項目はすべて、網掛けで強調している。

図表 15：ドイツ・テレコムの IFRS 第15号の初回適用時点の適合修正

単位：百万ユーロ				
	IAS 第11号 /IAS 第18号に よる2017年12 月31日の簿価	再評価額	組替額	IFRS 第15号 による2018年 1月1日の簿 価
<b>積極側</b>				
流動資産				
引渡しおよび給付から生じる債権 とその他の債権	9,723	(163)	(150)	9,410
契約資産	該当なし	1,622	150	1,772
法人税債権	236	(1)	0	235
その他の資産	1,646	(43)	0	1,603
非流動資産				
積極側に計上された契約コスト	該当なし	1,128	48	1,176
積極側に計上された潜在的租税	4,013	27	0	4,040
その他の資産	819	(78)	(48)	693
<b>消極側</b>				

<sup>270</sup> Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018, S. 156.

<sup>271</sup> Ebd., S. 156.

流動負債				
金融債務	8,358	9	(1)	8,366
引渡しおよび給付から生じる債務 とその他の債務	10,971	0	(38)	10,933
法人税債務	224	29	0	253
その他の引当金	3,372	(19)	(48)	3,305
その他の負債	4,440	(209)	(1,612)	2,619
契約負債	該当なし	212	1,699	1,911
非流動負債				
消極側に計上された潜在的租税	6,967	663	0	7,630
その他の負債	3,831	(332)	(212)	3,297
契約負債	該当なし	351	212	563
<b>自己資本</b>				
繰延損益を含む利益準備金および コンツェルン剰余額とその他社員 の持分	(27,013)	1,778	0	(25,235)
(出所) ドイツ・テレコム の 2018 年度決算書 157 頁				

IAS 第 11 号/IAS 第 18 号による 2017 年 12 月 31 日の簿価から IFRS 第 15 号による 2018 年 1 月 1 日の簿価への変更の枠組みにおいて生じた再評価額は、その本質上、次に見る 3 つの金額の初回計上から生じたことが原因であるという<sup>272</sup>。

- ・ 16 億ユーロの契約資産。この金額の計上により、IFRS 第 15 号の下であれば、売上高、とりわけ、商品および製品の販売から生じる部分が早期計上される。
- ・ 11 億ユーロの積極側に計上される契約コスト。この金額の計上により、IFRS 第 15 号の下であれば、販売出費が遅延計上されることになる。
- ・ 6 億ユーロの契約負債。この金額の計上により、IFRS 第 15 号の下であれば、売上高が遅延計上されることになる。

また、上記の図表 15 における変更の枠組みにおいて、ドイツ・テレコムは組替額の原因を次のように説明している<sup>273</sup>。

- ・ 2017 年 12 月 31 日で IAS 第 11 号に基づいて「引渡しおよび給付から生じる債

<sup>272</sup> Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018, S.157.

<sup>273</sup> Ebd., S.157.

- 権とその他の債権」のもとで含まれる 2 億ユーロの長期受注製造から生じる債権は、IFRS 第 15 号に基づいて、「契約資産」として分類されている。
- 2017 年 12 月 31 日で「その他の負債」のもとで含まれる合計 18 億ユーロの区分売上高収入は、IFRS 第 15 号に基づいて、「契約負債」として表示されなければならない。

こうして、2018 年 1 月 1 日現在の IFRS 第 15 号への移行により、成果中立的に、合計 17 億 7800 万ユーロの累積的な影響の増加が、自己資本に計上されている。

### 第 3 節 営業年度 2018 年のコンツェルン決算書の比較数値

次に、従来基準に基づく営業年度 2018 年の決算書数値と IFRS 第 15 号に基づくそれとの比較をみる。図表 16 と図表 17 には、ドイツ・テレコムはの営業年度 2018 年度のコンツェルン損益計算書比較数値と 2018 年度期末時点のコンツェルン貸借対照表比較数値が示されている。

#### (1) 営業年度 2018 年度のコンツェルン損益計算書比較数値

まず、図表 16 のコンツェルン損益計算書項目に関する比較数値を見る。ドイツ・テレコムは、総括原価法 (Gesamtkostenverfahren) に基づくコンツェルン損益計算書方式で項目分類を行なっている<sup>274</sup>。IFRS 第 15 号適用前と比較した場合、IFRS 第 15 号に従った売上高収入の金額は 1 億 300 万ユーロの増加、法人税の金額は 1 億 2600 万ユーロの増加、材料費と労務費の金額は、それぞれ、2 億 9000 万ユーロと 8900 万ユーロの減少となっている。全体として、IAS 第 11 号/IAS 第 18 号の場合と比較して、IFRS 第 15 号に従う場合、営業利益の金額は 4 億 8400 万ユーロの増加、剰余額は 3 億 4300 万ユーロの増加となっている。IFRS 第 15 号から重大な影響を受けた項目はすべて、網掛けで強調している。

図表 16：ドイツ・テレコムはの営業年度 2018 年の損益計算書項目比較数値

単位：百万ユーロ			
2018 年 12 月 31 日現在			
	IAS 第 11 号/IAS 第 18 号	IFRS 第 15 号	増減額
売上高収入	75,553	75,656	103
その他の営業収益	1,491	1,491	0

<sup>274</sup> Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018, S. 153. なお、総括原価法に基づくコンツェルン損益計算書方式について、千葉修身「損益計算書上の製作原価の問題性ーゼルヒェートの所説にみる現代ドイツ原価会計論の側面ー」を参照されたい。

棚卸の変動額	(14)	(14)	0
積極側に表示された自己給付	2,433	2,433	0
材料費	(38,450)	(38,160)	-290
労務費	(16,525)	(16,436)	-89
その他の営業出費	(3,136)	(3,134)	3
減額記入額	(13,836)	(13,836)	0
営業損益	7,516	8,001	484
支払利息の損益	(1,801)	(1,817)	16
持分法で貸借対照表計上された企業からの損益	(529)	(529)	0
その他の財務損益	(502)	(502)	0
財務損益	(2,832)	(2,848)	16
税引き前損益	4,684	5,153	469
法人税	(1,698)	(1,824)	126
剰余額/欠損額	2,986	3,329	343
(出所) ドイツ・テレコムの2018年度決算書159頁			

こうした損益計算書項目の金額の増加と減少を生じさせた会計処理に関してドイツ・テレコムは、図表16における金額の変更に関係づけた上で、次のように記述している<sup>275</sup>。

- ・IFRS第15号を考慮しないならば、売上高収入は、756億ユーロであり、したがって、報告された金額より1億ユーロ減になる。売上の発展動向への影響は、主として、営業年度2018年の(残存)契約期間にわたり、積極側に表示された契約資産と消極側に計上される契約負債が売上高作用的に継続的に記帳されることから生じるのである。間接販売チャネルにおいて、第三者たる販売者への手数料支払に含まれる、当該販売者により付与される携帯端末報償金に対する実費払戻額は、費用としてではなく、サービスの売上高の減少として、契約期間にわたり計上される。その他の取引モデルにおいて、販売手数料出費(契約コスト)を材料費として、積極側に計上されることと、損益として償却されることに基づいて、売上高増加の影響が記載される可能性があった。これらは、従来、売上高の減額として計上されていた。
- ・材料費と労務費は、IFRS第15号を考慮に入れないとすれば、それぞれ385億ユーロと165億ユーロであり、総じて4億ユーロの増加となる。こうした影響は、販売手数料に関する出費の積極側計上の結果である。同出費は、IAS第18号/IAS第11号に基づいたならば、直ちに費用作用的に材料費(対販売者手数料

<sup>275</sup> Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018, S.158.

料) または労務費 (対従業員手数料) に計上されていたはずである。こうした影響は、販売手数料に関する出費を積極側に計上し、これを費用作用的に償却することを通じて相殺されるが、部分的にすぎない。

上に提示した図表 16 の比較数値から、IFRS 第 15 号の適用が、総括原価法に基づくドイツ・テレコムのコツェルン損益計算書の項目に与えた金額を増加させることが明らかとなった。全体として、コツェルン損益計算書上では、売上高収入が増加し、材料費および労務費の相対的な減少を通じて剰余額が増加していることが注目すべき点である。

## (2) 2018 年度期末時点のコツェルン貸借対照表比較数値

次に、2018 年度期末時点のコツェルン貸借対照表項目の比較数値を見る。IFRS 第 15 号適用前と比較した場合、IFRS 第 15 号に従った契約資産の金額は 17 億 6500 万ユーロの増加、積極側に計上された契約コストの金額は 17 億 4400 万ユーロの増加、流動負債と非流動負債に計上された契約負債の金額は、それぞれ、17 億 2000 万ユーロと 5 億 8500 万ユーロの増加となっている。一方、減少した金額は、流動負債と非流動負債に計上されたその他の負債の金額は、それぞれ、17 億 1400 万ユーロ減と 5 億 9300 万ユーロの減少となっている。自己資本の金額は、21 億 2100 万ユーロの増加となっている。IFRS 第 15 号から重大な影響を受けた項目はすべて、網掛けで強調している。

図表 17：ドイツ・テレコム の営業年度 2018 年期末時点の貸借対照表項目比較数値

単位：百万ユーロ			
	2018 年 12 月 31 日現在		増減額
	IAS 第 11 号/IAS 第 18 号	IFRS 第 15 号	
<b>積極側</b>			
流動資産			
引渡しおよび給付から生じる債権 とその他の債権	10,325	9,988	-365
契約資産	0	1,765	1,765
法人税債権	493	492	-1
その他の資産	1,243	1,164	-80
非流動資産			
積極側に計上された契約コスト	0	1,744	1,744
その他の金融資産	1,582	1,585	4

積極側に計上された潜在的な租税	3,509	2,949	-560
その他の資産	1,198	1,070	-128
<b>消極側</b>			
流動負債			
金融債務	10,520	10,527	7
引渡しおよび給付から生じる債務 とその他の債務	10,737	10,735	-2
法人税債務	320	328	9
その他の引当金	3,212	3,144	-69
その他の負債	4,368	2,654	-1,714
契約負債	0	1,720	1,720
非流動負債			
その他の引当金	3,292	3,291	-1
消極側に計上された潜在的な租税	8,036	8,240	204
その他の負債	4,020	3,427	-593
契約負債	0	585	585
<b>自己資本</b>			
繰延損益を含む利益準備金および コンツェルン剰余額とその他社員 の持分	(24,817)	(22,696)	2,121
(出所) ドイツ・テレコム の 2018 年度決算書 158 頁			

図表 17 に示されている金額の変更の原因に関するドイツ・テレコム の記載内容を見ていこう。次のとおりである<sup>276</sup>。

- ・引渡しおよび給付から生じる債権とその他の債権には、IAS 第 18 号/IAS 第 11 号に基づいて計上される、長期受注製造から生じる債権であれば、含まれることになるが、同債権は、IFRS 第 15 号に基づいて、契約資産に表示される。
- ・IFRS 第 15 号に移行した結果、契約資産の初回計上とその継続的記帳 (Fortschreibung) が行われることになる。同様に、IFRS 第 15 号に移行した結果、積極側に計上された契約コストの初回計上とその継続的記帳が行われることになる。
- ・その他の負債には、IAS 第 18 号/IAS 第 11 号に基づいて限定される売上高収入であれば、含まれることになるが、同債務は、IFRS 第 15 号に基づいて、契

<sup>276</sup> Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018, S. 158.

約負債として表示されるか、または契約資産と相殺される。

上に提示した図表 17 の比較数値から、IFRS 第 15 号の適用がコンツェルン貸借対照表の項目に金額の増加をもたらしていることが明らかとなった。それに基づいて、契約資産および契約負債の計上、積極側に計上された契約コストを通じて、貸借対照表総額および自己資本を増加させるという作用も IFRS 第 15 号からもたらされていることが明らかとなる。全体として、収益状態および財務状態の変更に顕著な影響が表れている。

#### 第 4 節 EBITDA への IFRS 第 15 号の金額的作用

第 2 節にみたように、コンツェルン決算書上、とりわけドイツ・テレコム<sup>277</sup>の営業年度 2018 年度のコンツェルン損益計算書と営業年度 2018 年の期末時点のコンツェルン貸借対照表の項目への IFRS 第 15 号の金額的作用が確認できる。こうしたコンツェルン決算書上の項目への金額的作用の記載内の以外に、この営業報告書に収容されている統合状況報告書 (Zusammengefasster Lagebericht) においては、この基準が Non-GAAP 数値、例えば EBITDA (Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortization) に与えた影響も記述されている。この記述内容は次のとおりである<sup>277</sup>。

「コンツェルンレベルでは、売上高収入に対する影響は軽微であり、EBITDA に対する影響はプラスであることが示されている。」

ドイツ・テレコムの場合、EBITDA が Non-GAAP 数値であるにもかかわらずコンツェルン損益計算書本体において単独で一行が割り当てられている。下掲の図表 18 のフォーマットに基づけば、この EBITDA の算定式として、「EBITDA = 売上高収入 + その他の営業収益 ± 棚卸の変動額 ± 積極側に表示された自己給付 - 材料費 - 労務費 - その他の営業出費」が推定され得るのである。利払い前・税引き前・減価償却前の利益としての EBITDA は、国によって異なる利息、税率および減価償却費の取り扱いの作用を最小限に抑えた、有用な指標とみなされている。次には、IFRS 第 15 号の適用がこの EBITDA に対してプラス作用をもたらしている側面を明らかにする。

<sup>277</sup> Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018, S. 51.

図表 18：ドイツ・テレコムの子会社年度の 2018 年のコンツェルン損益決算書上の EBITDA

	2018 年 12 月 31 日	2017 年 12 月 31 日	2016 年 12 月 31 日
売上高収入	75,656	74,947	73,095
そのうち実効金利法で算定する受取利息	305	n. a.	n. a.
その他の営業収益	1,491	3,819	4,180
棚卸の変動額	(14)	21	(12)
積極側に表示された自己給付	2,433	2,292	2,112
材料費	(38,160)	(38,161)	(37,084)
労務費	(16,436)	(15,504)	(16,463)
その他の営業出費	(3,134)	(3,444)	(3,284)
金融資産の価値減少の出費	(394)	n. a.	n. a.
繰り越された償却原価で測定された金融資産の消却による損失	(120)	n. a.	n. a.
その他	(2,620)	(3,444)	(3,284)
<b>EBITDA</b>	<b>21,836</b>	<b>23,969</b>	<b>22,544</b>
減額記入額	(13,836)	(14,586)	(13,380)
(出所) ドイツ・テレコム子会社年度 2018 年の営業報告書 148 頁のコンツェルン損益計算書の一部抜粋			

この側面について、「積極側に計上された契約コスト」の償却費の表示方式が EBITDA にもたらしている作用に注目する。ドイツ・テレコムの子会社貸借対照表において、「積極側に計上された契約コスト」は別個の資産項目として表示されている。このことにより、その償却費が材料費および労務費に含まれることになる。このコストとその償却費の表示方式に関するもう一つの考え方としては、それ（特に契約獲得のコスト）を「無形資産」のもとで表示し、その償却費を無形資産の償却費と同じ表示項目に含めることも考えられる<sup>278</sup>。両者を比較してみれば、ドイツ・テレコムが選択した別個の資産項目として表示する方式の場合、EBITDA へのプラス作用は明らかであろう。IFRS 第 15 号適用前と比較した場合、IFRS 第 15 号に従った EBITDA の金額は 4 億 8400 万ユーロの増加となっている。こうした金額的作用に基づいて、ドイツ・テレコムの子会社年度 2018 年度の EBITDA への IFRS 第 15 号と従来基準との比較を示せば、それは、次の図表 19 のとおりである。みられるよ

<sup>278</sup> アーンスト・アンド・ヤング『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2019 [下巻]』, 第一法規, 2019 年, 321 頁。

うに、IFRS 第 15 号の適用は Non-GAAP 数値たる EBITDA を増加させる機能が有することが明らかとなる。国によって異なる利息、税率および減価償却費の取り扱いの作用を最小限に抑えた有用な指標とみなされている、利払い前・税引き前・減価償却前の利益としての EBITDA の増加は、グローバル時代の資本市場投資の促進に資することになるかもしれない。

図表 19：ドイツ・テレコム営業年度 2018 年度の EBITDA への IFRS 第 15 号の作用

単位：百万ユーロ			
	IAS 第 11 号/IAS 第 18 号	IFRS 第 15 号	増減額
<b>EBITDA</b>	21,352	21,836	484
(出所) ドイツ・テレコム営業年度 2018 年の営業報告書に基づいて筆者作成			

## 第 5 節 おわりに－IFRS 第 15 号の金額的作用－

おわりに、本章の第 2 節から第 4 節で明らかにしたところであるが、実際の企業の決算書から読み取った IFRS 第 15 号の金額的作用を要約する。ドイツ・テレコムは、コンツェルン附属説明書において、IFRS 第 15 号の適用前後の営業年度 2018 年度に関するコンツェルン損益計算書項目の比較数値とコンツェルン貸借対照表の比較数値とを対比するシート(図表 16 と図表 17 に該当するもの)を示している。同一の取引であっても、会計上、準拠した基準が異なるならば、企業の収益状態および財務状態には異なる作用は及ぶことが明確である。こうした新旧基準に従う場合の決算書数値の比較の枠組みにおいては、

- (1) 売上高収入に関するこの新たな基準は、コンツェルン損益計算書において、売上高の増加、材料費および労務費の相対的な減少を通じて、当該年度の剰余額の増加に機能していることは明らかである。
- (2) さらに、その機能がコンツェルン損益計算書にとどまらず、コンツェルン貸借対照表においても、「契約資産」、「契約負債」、「積極側に計上された契約コスト」の計上を通じて、貸借対照表総額および自己資本を増加させる機能も有していることが明らかとなった。全体として、収益状態および財務状態の変更に顕著なその作用を看取することができる。

上記のドイツの資本市場指向企業のコンツェルン決算書の実務例の分析、とりわけ、こうした会計基準変更時にしかみられない新旧基準に基づく決算書数値の金額上の比較分析に基づいて、会計基準の変更のみを通じて収益状態および財務状態の改善が企図されたといえ、その背後に秘められた、年度剰余額と貸借対照表総額、EBITDA 数値の上昇という金額的作用を生じている点には留意し

ておく必要がある。それ以上に出て、IFRS 第 15 号の適用が、コンツェルン損益計算書本体に示されている EBITDA という Non-GAAP 数値を増加させる機能を有している点も明らかにしたとおりである。国によって異なる利息、税率および減価償却費の取り扱いの作用を最小限に抑えた有用な指標としての、利払い前・税引き前・減価償却前の利益としての EBITDA の増加は、グローバル時代の資本市場投資の促進に役立てる意図が、その背後にあるとすれば、この点においても、IFRS 第 15 号がもたらした金額的作用は重要な役割を担って意生じているものとみなすことができる。

## 第 8 章

### ドイツ企業の実務分析にみる IFRS 第 15 号の会計処理の特徴

【要旨】前章では明らかにした IFRS 第 15 号の初回適用に伴う金額的作用が、如何なる会計処理の変更から生み出されたのかに関して、その分析内容を本章において提示する。

#### 第 1 節 はじめに

第 7 章の第 2 節から第 3 節においては、IFRS 第 15 号の初回適用年度のドイツ・テレコム<sup>279</sup>の営業報告書から、同基準が有する金額的作用を提示した。それを踏まえて、本章では、IFRS 第 15 号の初回適用に伴う金額的作用が、如何なる会計処理の変更から生み出されたのかに関して、その分析内容を提示する。ここでは、(1) 複数要素取引、(2) アクティベーション料金と顧客の前払いその他の一時金、(3) 販売手数料に関する出費を中心にその会計処理上の基礎の変更を取り上げる。それに基づいて、IFRS 第 15 号の規則内容との関連性を浮き彫りにしたい。

#### 第 2 節 IFRS 第 15 号の適用に伴う会計処理の変更

##### (1) 複数要素取引

複数要素取引 (Mehrkomponentengeschäften) におけるそれぞれの構成要素と統合した契約の関係に関する、IFRS 第 15 号に基づく場合の会計処理の変更に関するドイツ・テレコム<sup>279</sup>の附属説明書上の説明は、次のとおりである<sup>279</sup>。

- ・複数要素取引(例えば、携帯電話契約に携帯電話を加えた取引)の場合、その契約金額を合算した取引価格総額は、相対的な個別売却価格に基づいて、個々の別々の履行義務に配分される。即ち、それぞれの個別の構成要素の個別売却価格は、契約上の履行義務の個別売却価格の合計額に関係づけられる。

それぞれの履行義務への取引価格総額の配分に関する IFRS 第 15 号の規定を考慮し、こうした携

<sup>279</sup> Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018, S.155.

携帯電話機能サービスに携帯端末を加えた取引の構成要素の売上高算定式のそれぞれは、次の図表 20 に示したとおりである。

図表 20：IFRS 第 15 号による携帯電話機能サービスおよび携帯端末の売上算定

$\text{契約上の取引価格総額} \times \frac{\text{携帯端末の独立販売価格}}{\text{契約上の全ての履行義務の独立販売価格の合計額}} = \text{携帯端末の売上高}$
$\text{契約上の取引価格総額} \times \frac{\text{モバイル通信サービスの独立販売価格}}{\text{契約上の全ての履行義務の独立販売価格の合計額}} = \text{モバイル通信サービスの売上高}$
(出所) 筆者作成

こうした IFRS 第 15 号の規定に基づく売上高の方式について、従来基準に基づく場合と比較したうえで、ドイツ・テレコムは、その会計処理上の変更を次のように述べている<sup>280</sup>。

- ・従来の貸借対照表計上とは対照的に、個別の構成要素の相対的な個別売却価格（個別の構成要素の個別売却価格を用いた比例配分方式による金額）、したがってまた、こうした評価単位に関する実現した売上高は、もはや、複数要素取引全体に対して顧客が提供すべき反対給付の一部—その支払が追加給付の提供に左右されるもの（いわゆる「条件付収益上限」）ではない—に制限されてはいない
- ・IFRS 第 15 号の下では、こうした制限は適用されない。即ち、事前提供型の報償金付製品の場合には、報酬総額のうちの多くの部分は、当該の事前提供型構成要素（携帯端末）に帰せられるのである。その結果、新規則では、売上高収入は早期に計上されなければならない。
- ・貸借対照表上では、このことにより、契約上の財産価値（契約資産）、即ち、法的には未だ生じていない、顧客との契約に基づく債権が、計上されることになる。この契約上の財産価値は、契約残存期間にわたって減少し、その他の履行義務（ここでは、携帯電話サービス）の売上高収入をその請求金額と比較して減少させる。

上記の報償金付価格で販売される事前提供型製品に関する会計処理に関して、従来基準の場合の会計処理を次に確認する。ここでは、IFRS 第 15 号を適用した前年度のドイツ・テレコムの営業年度 2017 年のコンツェルン決算書の記載内容を取り上げる。営業年度 2017 年のコンツェルン決算書の附属説明書においては、報償金付価格で販売される事前提供型製品の売上高の会計処理は次のとおり記されている<sup>281</sup>。

<sup>280</sup> Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018, S. 154–155.

<sup>281</sup> Ebd., S. 166.

「ドイツ・テレコムは、端末をサービス契約と関連して販売し、または、それを単独で販売する。前者の場合、携帯端末報償金は新規顧客の獲得に関する企業戦略の一部であるため、端末が取得価格以下で販売される。したがって、端末の販売時点で、取得価格とそれより低い売上高収入との差額が損失として計上される。」

こうしたドイツ・テレコムの営業年度 2017 年のコンツェルン決算書の記載内容に基づけば、従来基準に基づく売上高算定は、次の図表 21 に示すとおりである。

図表 21：IFRS 第 15 号適用前の携帯端末の売上高の算定方式

<b>携帯端末の取得価格 - 端末の報償金 = 携帯端末の売上高</b>
(出所) 筆者作成

こうした携帯電話機能サービスと携帯端末の提供の複数要素取引の会計処理上の変更を数値化し、この会計処理の変更から如何なる金額的作用がもたらされるのかを確認するために、ここでは、モバイル通信と携帯端末の提供に関する数値例<sup>282</sup>を用いることにする。下記は、その数値例の前提条件である。

**【前提条件】**

- (1) 電気通信企業 Telco は、顧客 k との間で最低契約期間 6 ヶ月のモバイル通信契約を締結した。
- (2) 最低契約期間が 6 ヶ月であり、定額制のモバイル通信サービスの毎月の基本料金が 50 ユーロ（個別売却価格は毎月 50 ユーロであり、月末に受け取る）である。
- (3) 契約開始時に、顧客 k は Telco から携帯電話（個別売却価格 200 ユーロ）を加算金 100 ユーロで取得できる。

前述の売上高算定の計算式に基づけば、IFRS 第 15 号に従う場合、モバイル通信と携帯端末のそれぞれの売上高収入が 160 ユーロ<sup>283</sup>と 240 ユーロ<sup>284</sup>であると算出できる。その算出過程は、次の図表 22 に示すとおりである。

<sup>282</sup> 本数値例設定に際して、Michael Brücks/Heiko Ehrcke/Andreas Grote/Jochen Pilhofer の論稿「Anwendungs- und Auslegungsfragen zu IFRS 15 am Beispiel der Telekommunikationsbranche」における数値例を参考した。

<sup>283</sup>  $200 / (200 + 50 \times 6) \times 400 = 160$

<sup>284</sup>  $(50 \times 6) / (200 + 50 \times 6) \times 400 = 240$

図表 22：IFRS 第 15 号による携帯電話機能サービスおよび携帯端末の売上高算定

$\text{契約上の取引価格総額} \times \frac{\text{携帯端末の独立販売価格}}{\text{契約上の全ての履行義務の独立販売価格の合計額}} = \text{携帯端末の売上高}$	
$(100+6 \times 50) \times$	$200 / (200 + 6 \times 50) = 160$
$\text{契約上の取引価格総額} \times \frac{\text{モバイル通信サービスの独立販売価格}}{\text{契約上の全ての履行義務の独立販売価格の合計額}} = \text{モバイル通信サービスの売上高}$	
$(100+6 \times 50) \times$	$(6 \times 50) / (200 + 6 \times 50) = 240$
(出所) 筆者作成	

上記の会計処理上の変更に関連して、IFRS 第 15 号のもとでは、最初に携帯端末を提供した場合には、それに帰せられる売上高は、顧客がそれに提供した加算金の 100 ユーロではなく、比例配分された 160 ユーロであることになる。このことにより、携帯端末の販売による売上高収入は、従来の 100 ユーロから 160 ユーロに増加するが、モバイル通信サービスの売上高収入は、従来の 300 (毎月 50 ユーロ×6 ヶ月) ユーロから 240 ユーロに減少することになるのである。それに応じた仕訳を想定するならば、次のとおりである。

・モバイル通信と携帯端末の売上高収入に関する想定仕訳①								
単位：ユーロ								
	IFRS 第 15 号適用前				IFRS 第 15 号適用後			
	借方		貸方		借方		貸方	
携帯端末引渡 と支払時点	現金など	100	売 上	100	現金など	100	売 上	160
					契約資産	60		
最低契約期間各月末	現金など	50	売 上	50	現金など	50	売 上	40
							契約資産	10

このように、IFRS 第 15 号における複数要素取引の場合、従来基準では顧客が提供すべき反対給付に依拠した携帯端末の売上高は、IFRS 第 15 号の下では、その個別売却価格を用いた比例配分方式による金額で計上される。従来基準と比較してみれば、IFRS 第 15 号には、売上高収入を早期計上する機能を有している点が明らかとなった。

逆の場合、すなわち、顧客が、その契約に関連する代金を財の受け取りまたはサービスの受領次第に支払いを行うのではなく、先に支払いを行うならば、それに応じた仕訳は次のようになる。この場合、「契約負債」が機能することになる。

・モバイル通信と携帯端末の売上高収入に関する想定仕訳②								
単位：ユーロ								
	IFRS 第 15 号適用前				IFRS 第 15 号適用後			
	借方		貸方		借方		貸方	
料金前時点	現金など	400	買掛金	400	現金など	400	契約負債	400
携帯端末引渡 時点	買掛金	100	売 上	100	契約負債	160	売 上	160
最低契約期間 各月末	買掛金	50	売 上	50	契約負債	40	売 上	40

## (2) アクティベーション料金

次に、アクティベーション料金 (Bereitstellungsentgelte) と、その他、顧客が事前に支払う一回限りの代金 (andere vorab geleistete Einmalzahlungen des Kunden) の会計処理上の変更に関するドイツ・テレコムの説明を見ていく<sup>285</sup>。

- ・アクティベーション料金と、その他、顧客が事前に支払う一回限りの代金で別個の履行義務に対する反対給付ではないものとは、契約負債として限定され、原則として、契約 (残存) 期間にわたり、売上高として計上される。

このアクティベーション料金に関する会計処理に関して、従来基準の場合の会計処理を次に確認しておこう。ここでは、IFRS 第 15 号を適用した前年度のドイツ・テレコムの営業年度 2017 年のコンツェルン決算書の記載内容を取り上げる。営業年度 2017 年のコンツェルン決算書の附属説明書の「売上高収入」の章においては、アクティベーション料金の会計処理は次のように述べられている。即ち、「アクティベーション料金は、見積り平均の顧客拘束期間にわたり区分されている。ただし、それは、複数要素契約の一部である場合を除く。この場合、それは、複数要素取引に関して顧客に支払われる報酬の構成要素である」<sup>286</sup>とされる。

上の「(1) 複数要素取引」における設例の状況設定の場合、携帯電話端末に対する一時金以外に、最初にアクティベーション料金が設定されるならば、IFRS 第 15 号のもとではそれは契約負債として計上されなければならない。このアクティベーション料金を 39.96 ユーロであると設定する場合、下記のような新旧基準における仕訳の比較表を示すことができる。

<sup>285</sup> Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018, S. 156.

<sup>286</sup> Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2017, S. 166. ドイツ・テレコムの営業年度 2017 年の営業報告書の内容は次のウェブサイトを参照されたい。https://www.telekom.com/de/investor-relations/finanzpublikationen/downloads (最終閲覧日 2023 年 4 月 20 日)

・アクティベーション料金に関する想定仕訳								
単位：ユーロ								
	IFRS 第 15 号適用前				IFRS 第 15 号適用後			
	借方		貸方		借方		貸方	
アクティベーション料金支払の時点	現金など	39.96	その他の負債	39.96	現金など	39.96	契約負債	39.96
最低契約期間各月末	その他の負債	6.66	売上	6.66	契約負債	6.66	売上	6.66

かくして、アクティベーション料金に関する会計処理上の変更に関しては、IFRS 第 15 号の下では、区分された売上高収入 (abgegrenzte Umsatzerlöse) が、「契約負債」として計上されることが、基準化されていることがわかる。

### (3) 販売手数料に関する出費

ドイツ・テレコムは、販売手数料に関する出費の会計処理上の変更について、次の記述を以て説明している<sup>287</sup>。

- ・販売手数料に関する出費（契約コスト）は積極側に計上されなければならない、見積り顧客拘束期間にわたり配分されなければならない。この出費は、ドイツ・テレコムの損益計算書上、計画的減額記入の下にではなく、販売チャンネルに応じて、材料費または労務費として表示される。

この販売手数料に関する出費の従来基準に基づく会計処理に関して、ドイツ・テレコムの営業年度 2018 年コンツェルン決算書においては、「同出費は、IAS 第 18 号/IAS 第 11 号に基づいたならば、直ちに費用作用的に材料費（対販売者手数料）または労務費（対従業員手数料）に計上されていたはずである」<sup>288</sup>と述べられている。

以上の販売手数料に関する出費の会計処理上の変更を数値化し、この会計処理の変更から如何なる金額的作用がもたらされるのかを確認するために、ここでは、従業員に対する販売手数料の支払いの数値例<sup>289</sup>を用いることにする。下記は、その数値例の前提条件である。

<sup>287</sup> Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018, S. 156.

<sup>288</sup> Ebd., S. 156.

<sup>289</sup> 本数値例設定に際して、Michael Brücks/Heiko Ehrcke/Andreas Grote/Jochen Pilhofer の論稿「Anwendungs- und Auslegungsfragen zu IFRS 15 am Beispiel der Telekommunikationsbranche」における数値例を参考した。

### 【前提条件】

- ・電気通信企業 Telco は、顧客 k と 2 年間の契約を締結したため、従業員に販売手数料 30 ユーロを支払った。

下に示した比較表のように、この場合の IFRS 第 15 号適用前後の想定仕訳を示すことができる。この仕訳から、契約コストの資産計上による利益への影響が明確となる。

・ IFRS 第 15 号適用前後の契約コストに関する想定仕訳								
単位：ユーロ								
	IFRS 第 15 号適用前				IFRS 第 15 号適用後			
	借方		貸方		借方		貸方	
契約手数料支払時点	材料費／ 労務費	30	現金 など	30	資産計上された 契約コスト	30	現金など	30
当期期末	—	—	—	—	材料費／労務費	15	資産計上された 契約コスト	15

このように、従来、発生時に直ちに材料費（対販売者手数料）または労務費（対従業員手数料）として計上された販売手数料は、IFRS 第 15 号の下で、積極側に計上され、見積り顧客拘束期間にわたり配分されるようになる。上記の想定仕訳から明らかのように、IFRS 第 15 号に従う場合、対販売手数料に関する出費は積極側計上されることになり、旧基準の会計処理と比べて「材料費」または「労務費」の金額は相対的に減額される一方、「積極側計上された契約コスト」という資産が計上されることになるがわかる。

#### (4) その他

上記の 3 点以外に、ドイツ・テレコム の営業年度 2018 年度の決算書では、「間接販売チャネルにおける支払手数料」、「『重要な権利』の許可 (Einräumung von „wesentlichen Rechten “)」などの IFRS 第 15 号に関連する会計処理上の変更も言及されている<sup>290</sup>。

### 第 3 節 おわりに

<sup>290</sup> Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2017, S.166.

第7章で明らかにした IFRS 第15号の金額的作用を踏まえて、本章では、IFRS 第15号の初回適用に伴う金額的作用が、如何なる会計処理の変更から生み出されたのかに関して、その分析内容を提示した。

ドイツ・テレコムは、営業年度2018年の営業報告書におけるコンツェルン附属説明書の記載内容に基づいて、こうしたIFRS 第15号が有する金額的作用が、如何なる会計処理の変更から生み出されたのかを明らかにした。

具体的には、主として、複数要素取引と契約コストの取り扱いの会計処理の変更である。年度剰余額と貸借対照表総額、EBITDA 数値の上昇という金額的作用を生じさせるために、IFRS 第15号が複数要素取引と契約コストの取り扱いの会計処理の変更を担っているとみなすことができた。こうしたドイツにおける会計実務の分析に基づいて、IFRS 第15号の会計的意味が浮き彫りになったものとみなし得る。

## 第4部 研究成果

【要旨】前章までは、「収益認識基準改訂プロジェクトの成果としての IFRS 第 15 号には、如何なる会計的意味が秘められているのか」という冒頭で掲げた疑問に対して、その解答に接近するための分析過程を提示してきた。第 4 部では、「結章」において、これまでに各章で取り上げた会計次元の現象間の関係性を提示し、本論文の研究成果としての「IFRS 第 15 号の会計的意味」を浮き彫りにする。

# 結 章

## 第 1 節 はじめに

以上、「収益認識基準改訂プロジェクトの成果としての IFRS 第 15 号には、如何なる会計的意味が秘められているのか」という冒頭で掲げた研究課題に対して、その解答に接近するための分析過程を示してきた。序章においては、問題意識、本論文における研究課題、研究方法を記述したうえで、研究成果とそれを得るための論文構成を示した。第 1 部から第 3 部までは、この研究成果を導き出す分析過程であった。

最後に、本章では、IFRS 第 15 号の会計的意味の究明をめくり取り上げたそれぞれの会計現象の内容を要約することを通じて、それに基づいて、本論文の研究成果としての IFRS 第 15 号の会計的意味を浮き彫りにし、本論文の結章としたい。

## 第 2 節 各章の要約

序章においては、まず、問題意識、本論文における研究課題を提示した。次に、日本における IFRS 第 15 号に関する先行研究の代表例と思われる 2 人の論者の論稿を取り扱った。先行研究からは、この新収益認識基準が、複数要素契約、費用収益対応の考え方などに与える作用に関する言及を確認できた。しかしながら、こうした作用がなぜ生じるのかが、先行研究では、必ずしも明確ではない。これに対して、本論文は、この新収益認識会計基準の公表の意味を改めて明らかにしようとするものである。具体的には、会計制度上、この基準が如何なる金額的作用を生じさせるのか、さらに、それを踏まえて、この金額的作用がどのような規則内容から生み出されたのかという点の究明である。この点からは、本論文において掲げている研究課題が、先行研究とは異なる分析視点に基づいており、かつ未解明の研究課題であることを指摘した。

第 1 部では、なぜ IASB および FASB の両審議会が収益認識基準改訂プロジェクトを開始したのか、IFRS 第 15 号公表前の収益認識に関する会計基準がどのような論理内容であるのかという疑問点から出発した。この疑問を解明するために、第 1 章では、IFRS 第 15 号公表前の収益認識に関する国際会計基準体系上適用すべき従来の基準—IAS 第 11 号「工事契約」および IAS 第 18 号「収益」—の規則内容を取り上げた。それを通じて、従来基準における問題点を指摘した。それについては、

収益認識基準改訂プロジェクト開始後、IASB および FASB は、この 2 つの基準におけるガイダンスの不足と 2 つの基準の間の矛盾の存在とを批判していることを指摘した。第 1 章において 2 つの基準における規則内容とそれぞれの基準に付随する設例の内容とを提示することにより、会計次元の複数要素取引が従来の収益認識基準の体系の中に構築されていなかったことを明らかとした。

第 2 章では、IASB および FASB が 2002 年から開始した収益認識基準改訂プロジェクトの審議過程において最初に提案された収益認識方式を分析した。ここでは、2008 年 DP による改訂収益認識基準の提案内容を取り上げた。2008 年 DP における正味ポジションの変動による収益認識方式が提案されていたが、それ以降の 2010 年公開草案では、それが放棄され、別の収益認識方式へと変化しているのである。第 2 章第 5 節では、電気通信業の取引の数値例を用いて、2008 年 DP における正味ポジションの変動による収益認識方式が 2008 年 DP 以降に放棄された理由を明らかにした。すなわち、実質的には、収益認識の根底に据える履行義務は充足されているが、形式的には、正味ポジションの増加にはつながらないことになる可能性がある。こうした会計処理上の矛盾の存在は、電気通信業における複数要素取引の論理化を困難にしているといえる。このことから、2008 年 DP における正味ポジションの変動による収益認識方式は放棄されざるを得ない必然性があつたものと解釈することができた。

第 3 章では、新収益認識基準の IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の主な規定内容と日本における IFRS 第 15 号の実務上の特徴の内容とを取り上げた。第 2 章にみた 2008 年 DP における正味ポジションの変動による収益認識方式の放棄の理由とは対照的に、電気通信業の取引の数値例を用いて、IFRS 第 15 号の制定が会計次元の複数要素取引の構成要素の識別および評価を成立させる機能があることを明らかにした。具体的には、注目した電気通信業の典型的な複数要素取引の同一の数値例の会計処理を通じて、2008 年 DP の収益認識方式に従う場合に適用上の不備が生じる可能性がある一方、IFRS 第 15 号の収益認識方式に従う場合に適用上の不備がなくなったことを明らかにした。収益認識基準の再構築を図り、10 年以上の年月をかけて形成された IFRS 第 15 号の収益認識方式には、ようやく複数構成要素取引の識別および評価の論理が会計次元において構築できたといえる。こうした規則内容上の分析に基づいて、IFRS 第 15 号の制定が会計次元の複数要素取引の構成要素の識別および評価の論理を成立させる機能が秘められている点を指摘することができた。

第 2 部以下ではドイツにおいて現れた新収益認識基準の特徴を分析した。

第 4 章では、ドイツにおける収益認識に関する規則内容を取り上げた。ここでは、HGB 第 252 条第 1 項第 4 文に基づく実現主義の原則の内容と 2002 年 5 月 13 日に公表した「ドイツ会計基準第 17 号『収益』の草案」の内容の一部が提示された。「ドイツ会計基準第 17 号『収益』の草案」では、IASB および FASB が開始した収益認識基準改訂プロジェクトより早い時期に、複数要素取引の構成要素の識別および評価方式が提案されている。その存在それ自体は、注目すべきものである。

第5章では、具体的な研究対象の選定に際して、数多くの会計実務文書の中から、如何なる推論過程を経て、ドイツ・テレコム の営業年度 2018 年の営業報告書に辿り着いたのかをまず示した。IFRS 第 15 号の会計的意味の根拠を探るために、IFRS 第 15 号の適用をめぐるドイツにおける 2 つの経験的分析を取り上げた。この 2 つの経験的分析の論証過程とそれらの結論からは、IFRS 第 15 号から重大な影響を与えているのは、必ずしもすべての企業や業種ではないことが判明した。考察の結果、複数要素取引に特徴付けられる「通信」業に注目すべきことが明らかとなった。

こうした点に関連して、学説次元において、如何なる見解が展開されたのかという点を解明するために、第6章では Braun/Fischer/Roos の見解を取り上げた。IFRS に基づいて作成された決算書と HGB に基づいて作成された決算書の比較可能性を分析視点としている 3 人の論者の論稿では、IFRS 第 15 号が、IFRS に基づいて作成された決算書と HGB に基づいて作成された決算書との間の比較可能性に及ぼす影響が論じられている。Braun/Fischer/Roos の見解にみる IFRS に基づいて作成された決算書と HGB に基づいて作成された決算書の売上高実現時点の比較から複数要素契約および変動報酬の 2 つの潜在的緊張領域が問題視されるまでの論理展開が考察された。こうした論理の展開から得た知見に基づいて、次の第3部では、ドイツの会計実務から分析した IFRS 第 15 号の金額的作用を解明した。

第3部において、まず第7章で、はドイツ・テレコム の営業年度 2018 年の営業報告書上の IFRS 第 15 号の初回適用に関連する記載内容を取り上げた。そこから明らかにした IFRS 第 15 号の金額的作用は次のとおりである。ドイツ・テレコムは、コンツェルン附属説明書において、IFRS 第 15 号の適用前後の営業年度 2018 年度のコンツェルン損益計算書項目の比較数値とコンツェルン貸借対照表の比較数値を対比したシート（図表 16 と図表 17 に該当するもの）を示している。同一の取引であっても、会計上、準拠した基準が異なるならば、企業の収益状態および財務状態には異なる作用が及ぶことが明白となった。こうした新旧基準に従う場合の決算書数値の比較の枠組みからは、

(1) 売上高収入に関するこの新たな基準は、コンツェルン損益計算書において売上高の増加と材料費および労務費の相対的な減少とを通じて、当該年度の剰余額の増加に機能していることを明らかにし、(2) さらに、その機能がコンツェルン損益計算書にとどまらず、コンツェルン貸借対照表においても、「契約資産」、「契約負債」、「積極側に計上された契約コスト」の計上を通じて、貸借対照表総額および自己資本を増加させる機能をも有していることを明らかにした。総じて、収益状態および財務状態の変更をもたらす顕著なその作用を看取することができた。

上記のドイツの資本市場指向企業のコンツェルン決算書の実務例の分析、とりわけ、こうした会計基準変更時にしかみられない新旧基準に基づく決算書数値の金額上の比較分析に基づけば、会計基準の変更のみを通じて、収益状態および財務状態を改善させる企図があったといえる。その背後で、年度剰余額と貸借対照表総額、EBITDA 数値の上昇という金額的作用を生じさせることが意図されたわけである。それ以上に出て、IFRS 第 15 号の適用がコンツェルン損益計算書本体に示されて

いる EBITDA という Non-GAAP 数値を増加させる機能が存在している点も明らかにしたとおりである。国によって異なる利息、税率および減価償却費の取り扱いの作用を最小限に抑えた有用な指標、つまり、利払い前・税引き前・減価償却前の利益としての EBITDA の増加は、グローバル時代の資本市場投資の促進に資することが見据えられたものである点を指摘することができた。

第 8 章では、第 7 章で明らかにした IFRS 第 15 号の金額的作用を踏まえ、同営業報告書におけるコンツェルン附属説明書の記載内容に基づいて、こうした IFRS 第 15 号が有する金額的作用が、如何なる会計処理の変更から生み出されたのかが明らかにされた。主として、複数要素取引と契約コストの取り扱いの会計処理の変更が、それである点を明示した。年度剰余額と貸借対照表総額、EBITDA の各数値の上昇という金額的作用を生じさせるために、IFRS 第 15 号が複数要素取引と契約コストの取り扱いの会計処理の変更を担っているとみなすことができる。こうしたドイツの会計実務の分析に基づいて、IFRS 第 15 号の会計的意味を浮き彫りにすることができたと考えている。

この結章においては、上に見たように、第 1 部から第 3 部までにおいて明らかにした考察結果を記述し、下記の研究成果、すなわち、IFRS 第 15 号の会計的意味を浮き彫りにする。

### 第 3 節 研究成果

本論文は、現代会計基準の会計的意味の一端の解明を試みたものである。IFRS 第 15 号という新収益認識基準の会計的意味の究明が研究課題として設定された。その考察の結果、下記の 3 点が明らかとなった。

(1) まず、IFRS 第 15 号の制定により会計次元の複数要素取引の構成要素の識別および評価の論理の基準化ができたことである。収益認識基準改訂プロジェクトの初期段階の提案内容と最終基準としての IFRS 第 15 号の規則内容とに対する規則内容上の分析を通じて、IFRS 第 15 号の制定が、会計次元の複数要素取引の構成要素の識別および評価を成立させるという機能を明らかにした。ここでは、注目した電気通信業の典型的な複数要素取引の同一の数値例の会計処理を通じて、2008 年 DP の収益認識方式に従う場合に適用上の不備が生じる可能性がある一方、IFRS 第 15 号の収益認識方式に従う場合には適用上の不備がなくなったことを明らかにした。収益認識基準の再構築を図り、10 年以上の年月をかけて形成された会計基準 IFRS 第 15 号の規則内容には、複数要素取引の構成要素の識別および評価の論理化を実現するための必要な仕組みが含まれているのである。新収益認識基準による収益認識方式を用いて、ようやく会計基準上の複数要素取引の構成要素の識別および評価の論理を構築できたといえる。こうした規則内容上の分析に基づいて、IFRS 第 15 号の制定には、会計基準上の複数要素取引の構成要素の識別および評価を成立させる機能が存在していることが明



る。

IFRS 第 15 号の制定の目的としては、同基準第 1 項により、顧客との契約から生じる売上高収入およびキャッシュ・フローに関連する種類、大きさ、時期および不確実性についての有用な情報を提供することにあると明記されている。しかしながら、本論文で明らかにしたように、IFRS 第 15 号の制定が会計次元の複数要素取引の構成要素の識別および評価を論理化する点に、その機能があり、その結果として年度剰余額と貸借対照表総額、EBITDA の各数値の上昇という金額的作用を生じさせている点は、看過されてはならない。IFRS 第 15 号の会計的意味は、この点から論究されるべきである。

「何故、会計基準は変更されるのか」という根本的な問題意識を掲げ、そこに迫るための切り口として新収益認識基準の制定経緯とその内容を考察してきた。年度剰余額と貸借対照表総額、EBITDA の各数値を上昇させるという金額的作用を生み出すために、会計次元の複数要素取引の構成要素の識別および評価を論理化するという役割を担っている点に、IFRS 第 15 号の制定の会計的意味がある。これが、本論文における研究成果である。

## 引用文献

### 【日本語文献】

1. アーンスト・アンド・ヤング『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2019 [下巻]』, 第一法規, 2019年。
2. 飯田グループホールディングス株式会社「第6期有価証券報告書」, 2019年。  
<https://disclosure2.edinet-fsa.go.jp/WZEK0040.aspx?S100G8U7>, (最終閲覧日 2023年9月10日)
3. 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2013』, 中央経済社, 2013年。
4. 桜井久勝『テキスト国際会計基準』, 白桃書店, 2013年。
5. 佐々木隆志「新収益認識基準が会計実務に与える影響」, 『会計』第194巻第6号, 森山書店, 549-561頁, 2018年12月。
6. 鈴木義夫『現代ドイツ会計学』, 森山書店, 1994年。
7. 千葉修身「原価計算研究方法論序説」, 『経理知識』第85号, 1-21頁, 2006年9月。
8. 辻山栄子「Hot Issue 核心を聞く IFRS の収益認識基準 猛反発受け元の考え方に」, 『週刊東洋経済』第6779号, 東洋経済新報社, 15頁, 2018年3月。
9. 辻山栄子「新収益認識基準と会計基準国際化の功罪」, 『企業会計』第72巻第4号, 中央経済社, 449-458頁, 2020年4月。
10. LINE 株式会社「第19期有価証券報告書」, 2019年。  
<https://scdn.line-apps.com/stf/linecorp/ja/ir/all/20190329yuhho.pdf> (最終閲覧日 2023年

9月10日)

11. 国際会計基準委員会財団訳「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」, 2008年。  
<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/revenue-from-contracts-with-customers/discussion-paper/published-documents/dp-revenue-recognition-jp.pdf> (最終閲覧日 2023年9月10日)

## 【欧米文献】

1. Concepts Statement No. 5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises.  
<https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/standards/concepts-statements.html>  
(最終閲覧日 2023年9月10日)
2. Concepts Statement No. 6, Elements of Financial Statements.  
<https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/standards/concepts-statements.html>  
(最終閲覧日 2023年9月10日)
3. Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2017.  
<https://www.telekom.com/de/investor-relations/finanzpublikationen/downloads>  
(最終閲覧日 2023年9月10日)
4. Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018.  
<https://www.telekom.com/en/investor-relations/management-and-corporate-governance/reports-and-declarations> (最終閲覧日 2023年9月10日)
5. FASB, AAA-FASB FINANCIAL REPORTING ISSUES CONFERENCE, Reconsidering Revenue Recognition November 30-December 1, 2007.
6. IASB, IAS 11 Construction Contracts.

7. IASB, IAS 18 Revenue.
8. IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers” , December 2008.  
<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/revenue-from-contracts-with-customers/discussion-paper/published-documents/dp-revenue-recognition.pdf> (最終閲覧日 2023年9月10日)
9. Isabel von Keitz/Rainer Grote, Analyse der Auswirkungen der Erstanwendung des IFRS 15 in den Konzernabschlüssen 2018, in: KoR, 2019, S. 527-534.
10. Markus Braun/Christian Fischer/Benjamin Roos, Umsatzrealisierung nach HGB und IFRS – Unterschiede unter Berücksichtigung von IFRS 15-, in: StuB, 2016, S. 803-811.
11. Michael Dimmer, Erstanwendung von IFRS 15: Angaben zu Umstellungseffekten in den Geschäftsberichten deutscher kapitalmarktorientierter Unternehmen, in: Der Konzern, 2020, S. 57-62.

## 参考文献

### 【日本語文献】

- ・秋葉賢一「IFRS 第 15 号のわが国への影響」、『企業会計』第 66 巻第 9 号，中央経済社，1327-1333 頁，2014 年 9 月。
- ・秋葉賢一，羽根佳祐「IFRS における収益認識に関する帰納的検討」、『金融研究』第 39 巻第 3 号，日本銀行金融研究所，65-108 頁，2020 年 9 月。
- ・あずさ監査法人 IFRS アドバイザリー室『図解&徹底分析 IFRS 「新収益認識」』，中央経済社，2018 年 6 月。
- ・アーンスト・アンド・ヤング LLP，EY 新日本有限責任監査法人（日本語版監修）『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2019 [上巻]』，第一法規，2019 年。
- ・アーンスト・アンド・ヤング，EY 新日本有限責任監査法人（日本語版監修）『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2019 [中巻]』，第一法規，2019 年。
- ・アーンスト・アンド・ヤング，EY 新日本有限責任監査法人（日本語版監修）『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2019 [下巻]』，第一法規，2019 年。
- ・石川祐二「現代ドイツにおける『リスク・マネジメント会計制度』に関する研究」（博士論文），明治大学大学院，2006 年。
- ・石川祐二『現代ドイツ管理会計制度論』，森山書店，2006 年。
- ・石原肇『現代会計情報論』，森山書店，1993 年。
- ・海老原論「履行義務の公正価値測定—討議資料『顧客との契約における収益認識についての予備的見解』公表を受けて—」、『経営論集』第 19 巻第 1 号，57-69 頁，2009 年。
- ・遠藤一久『正規の簿記の諸原則』，森山書店，1984 年。
- ・宮上一男・W. フレーリックス監修，遠藤一久・石原肇・川口八洲雄・鈴木義夫・千葉修身翻訳『現代ドイツ商法典』，森山書店，1992 年 5 月。
- ・小野慎一郎「収益認識基準に関する実証研究の動向」、『産業経理』第 82 巻第 4 号，産業経理協会 40-54 頁，2023 年 1 月。
- ・金子輝雄「国際課税の観点からみ IFRS15」、『拓殖大学経営経理研究』第 111 号，107-120 頁，2018

年2月。

- ・川口八洲雄『会計と取引の形成過程：現代会計における経済的観察法の役割』，森山書店，1996年。
- ・企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構訳『国際財務報告基準（IFRS）2013』，中央経済社，2013年。
- ・企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構訳『国際財務報告基準（IFRS）2018』，中央経済社，2018年。
- ・企業会計基準委員会「企業会計基準公開草案第61号収益認識に関する会計基準（案）」，2017年。
- ・企業会計基準委員会「企業会計基準適用指針公開草案第61号収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」，2017年。
- ・企業会計基準委員会「企業会計基準第29号収益認識に関する会計基準」，2018年。
- ・企業会計基準委員会「企業会計基準適用指針第30号収益認識に関する会計基準の適用指針」，2018年。
- ・企業会計基準委員会「改正企業会計基準第29号『収益認識に関する会計基準』」，2020年。
- ・企業会計基準委員会「改正企業会計基準適用指針第30号『収益認識に関する会計基準の適用指針』」，2020年。
- ・木下勝一『会計規準の形成』，森山書店，1991年。
- ・国税庁（日本）「『収益認識に関する会計基準』への対応について」，2018年5月。  
[https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei\\_gaiyo2018/02.htm](https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/02.htm)（最終閲覧日2023年9月10日）。
- ・齊野純子「収益認識における『履行義務の充足』と実現概念」，『会計』第197巻第5号，森山書店，550-563頁，2020年4月。
- ・桜井久勝「資産負債アプローチによる収益の概念」，『企業会計』第64巻第7号，中央経済社，918-925頁，2012年7月。
- ・桜井久勝『テキスト国際会計基準』，白桃書店，2013年。
- ・佐々木隆志「新収益認識基準と勘定科目」，『会計』第186巻第6号，森山書店，665-678頁，2014年12月。
- ・佐々木隆志「新収益認識基準におけるもう一つの資産負債アプローチ」，『会計』第189巻第6号，森山書店，653-665頁，2016年6月。
- ・佐々木隆志「新収益認識基準に観る収益費用アプローチの実相」，『会計』第192巻第5号，森山

書店, 483-495 頁, 2017 年 11 月。

- ・佐々木隆志「新収益認識基準が会計実務に与える影響」, 『會計』第 194 卷第 6 号, 森山書店, 549-561 頁, 2018 年 12 月。
- ・佐々木隆志「収益認識に関する総合的検討」, 『會計』第 195 卷第 3 号, 森山書店, 221-231 頁, 2019 年 3 月。
- ・佐藤郁裕「新収益認識基準のわが国企業への影響 : 適用初年度の財務諸表を手掛かりに」, 『會計』第 196 卷第 3 号, 森山書店, 309-321 頁, 2019 年 9 月。
- ・佐藤博明『ドイツ会計制度』, 森山書店, 1989 年。
- ・志賀理「FASB による収益認識基準の論理」, 『會計』第 188 卷第 1 号, 森山書店, 57-70 頁, 2015 年 7 月。
- ・志賀理「FASB 収益認識基準における履行義務の識別」, 『産業経理』第 76 卷第 2 号, 産業経理協会, 74-83 頁, 2016 年 7 月。
- ・鈴木義夫「レフソン「正規の簿記の諸原則」(3)」, 『明大商学論叢』第 66 卷第 2 号, 1984 年 2 月, 53-75 頁。
- ・鈴木義夫『現代ドイツ会計学』, 森山書店, 1994 年。
- ・鈴木義夫・千葉修身『会計研究入門 : 会計はお化けだ!』, 森山書店, 2015 年 3 月。
- ・千葉修身「損益計算書上の製作原価の問題性—ゼルヒャートの所説にみる現代ドイツ原価会計論の一側面—」, 『経理知識』第 73 号, 21-38 頁, 1994 年 6 月。
- ・千葉修身『現代ドイツ原価計算制度論』, 森山書店, 1996 年 4 月。
- ・千葉修身「ドイツ会計基準委員会の「任務」について」, 『明大商学論叢』第 82 卷第 2 号, 215-233 頁, 2000 年 1 月。
- ・千葉修身「DRS(「ドイツ会計基準」)の射程—現代ドイツ会計の新たな制度装置の問題性—」, 『會計』第 160 卷第 5 号, 森山書店, 711-727 頁, 2001 年 11 月。
- ・千葉修身「コッホの『目的指向的原価計算』構想について」, 『明大商学論叢』第 85 卷第 2 号, 129-149 頁, 2003 年 2 月。
- ・千葉修身「原価計算『制度化』論の基底—ドイツのプロセス原価計算によせて」, 『會計』第 164 卷第 4 号, 森山書店, 494-507 頁, 2003 年 10 月。
- ・千葉修身「ドイツ『貸借対照表法改革法』に関する基礎研究」, 『明大商学論叢』第 88 卷第 1 号, 1-31 頁, 2005 年 12 月。

- ・千葉修身「ドイツ『貸借対照表統制法』に関する基礎研究」、『明大商學論叢』第 88 卷第 2 号, 165-183 頁, 2006 年 1 月。
- ・千葉修身「ドイツ『決算監査人監督法』に関する基礎研究」、『明大商學論叢』第 88 卷第 3 号, 1-13 頁, 2006 年 3 月。
- ・千葉修身「原価計算研究方法論序説」、『経理知識』第 85 号, 1-21 頁, 2006 年 9 月。
- ・千葉修身「貸借対照表法現代化法と製作原価」、『明大商學論叢』第 91 卷第 1 号, 213-232 頁, 2009 年 2 月。
- ・千葉修身「ドイツ貸借対照表法現代化法—司法省参事官草案と政府草案」、『明大商學論叢』第 91 卷第 1 号, 317-402 頁, 2006 年 2 月。
- ・千葉修身「原価計算『測定』観の変容」、『明大商学論叢』第 91 卷第 4 号, 1-33 頁, 2009 年 3 月。
- ・千葉修身「ドイツ連邦財務省『基準性』通達の含意」、『會計』第 178 卷第 2 号, 森山書店, 276-288 頁, 2010 年 8 月。
- ・千葉修身「ドイツ『貸借対照表法現代化法』の論理—税務貸借対照表の自律に対する実質の付与」, 『會計』第 179 卷第 1 号, 森山書店, 100-112 頁, 2011 年 1 月。
- ・千葉修身「会計エンフォースメントの意味」、『會計』第 182 卷第 1 号, 森山書店, 15-27 頁, 2012 年 7 月。
- ・千葉修身「ドイツ『逆転した転換債券』制度化の論理」、『會計』第 184 卷第 3 号, 森山書店, 303-315 頁, 2013 年 9 月。
- ・千葉修身「ドイツ連邦財務省『後入先出法』通達の意義」、『會計』第 190 卷第 2 号, 森山書店, 142-155 頁, 2016 年 8 月。
- ・千葉修身「再建時利益の両義性の意味：ドイツ連邦財政裁判所の二つの判断によせて」, 『會計』第 192 卷第 4 号, 森山書店, 458-470 頁, 2017 年 10 月。
- ・千葉修身「ドイツ『享益権』会計の制度構造」, 『拓殖大学経営経理研究』第 111 号, 43-67 頁, 2018 年 2 月。
- ・塚原慎, 小澤康裕, 吉田智也, 中村亮介「新収益認識基準適用による金額的影響の実態分析」, 『會計』第 202 卷第 6 号, 森山書店, 620-633 頁, 2022 年 12 月。
- ・辻山栄子「正味のポジションに基づく収益認識—その批判的検討」, 『企業会計』第 62 卷第 9 号, 中央経済社, 4-13 頁, 2008 年 9 月。
- ・辻山栄子「収益認識をめぐる実現・稼得過程の現代的意義」, 『會計』第 177 卷第 4 号, 森山書店,

- 465-484 頁, 2010 年 4 月。
- ・辻山栄子「Hot Issue 核心を聞く IFRS の収益認識基準 猛反発受け元の考え方に」, 『週刊東洋経済』第 6779 号, 東洋経済新報社, 15 頁, 2018 年 3 月。
  - ・辻山栄子「新収益認識基準と会計基準国際化の功罪」, 『企業会計』第 72 巻第 4 号, 中央経済社, 449-458 頁, 2020 年 4 月。
  - ・辻山栄子「収益:「実現主義」の普遍性」, 『企業会計』第 75 巻第 1 号, 中央経済社, 36-45 頁, 2023 年 1 月。
  - ・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, 中央経済社, 1571-1578 頁, 2003 年 11 月。
  - ・濱本道正「工事契約からみた IFRS 収益認識モデルについて」, 『青山経営論集』第 48 巻第 2 号, 23-36 頁, 2013 年 9 月。
  - ・藤井秀樹「収益認識プロジェクトの現状と展開方向-基準設定における資産負債アプローチの意義と限界-」, 『会計・監査ジャーナル』第 23 巻第 12 号, 第一法規, 77-86 頁, 2011 年 12 月。
  - ・藤井秀樹「収益認識会計基準に関する一考察」, 『会計』第 198 巻第 1 号, 森山書店, 1-14 頁, 2020 年 7 月。
  - ・万代勝信「収益認識プロジェクトの概要(特集 収益認識を巡る主要論点)」, 『企業会計』第 60 巻第 8 号, 中央経済社, 18-25 頁, 2008 年 8 月。
  - ・万代勝信「IASB・FASB の「収益認識プロジェクト」に係る問題」, 『会計』第 177 巻第 4 号, 森山書店, 21-33 頁, 2010 年 4 月。
  - ・万代勝信「収益認識プロジェクトの展開」, 『会計』第 184 巻第 3 号, 森山書店, 1-14 頁, 2013 年 9 月。
  - ・万代勝信「わが国への収益認識基準の導入へ向けて」, 『会計』第 188 巻第 3 号, 森山書店, 1-14 頁, 2015 年 9 月。
  - ・平松一夫, 辻山栄子『会計基準のコンバージェンス』, 中央経済社, 2014 年。
  - ・平屋伸洋「IFRS 第一五号と建設業における収益認識」, 『会計』第 188 巻第 2 号, 森山書店, 94-108 頁, 2015 年 8 月。
  - ・松本敏史「収益費用中心観における収益認識」, 『企業会計』第 55 巻第 11 号, 中央経済社, 1562-1570 頁, 2003 年 11 月。
  - ・宮上一男『会計学本質論』, 森山書店, 1980 年。

- ・宮上一男『会計制度論』, 森山書店, 1985年。
- ・山口幸三「国際会計基準における収益認識基準の問題点」, 『明星大学経営学研究紀要』第13巻, 明星大学経済学部経営学科, 81-97頁, 2018年3月。
- ・山田康裕「収益認識における義務の測定」, 『會計』第174巻第4号, 森山書店, 544-555頁, 2008年8月
- ・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, 641-652頁, 2010年2月。
- ・山田康裕「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, 431-443頁, 2015年4月。
- ・湯澤晃明「ドイツにおける再建時利益『課税』論の制度的研究」(博士論文), 2018年3月。
- ・渡邊宏美「収益認識プロジェクトからの二つの示唆」, 『會計』第186巻第5号, 森山書店, 641-652頁, 2014年11月。

## 【欧米文献】

- ・Alois Paul Knobloch/ Katharina Anton, Das Fünf-Schritte-Modell zur Umsatzrealisation nach IFRS 15 (Teil I), in: DStR, 2015, S. 1519-1524.
- ・Andreas Grote/Christiane Hold/Jochen Pilhofer, IFRS 15: Die neuen Vorschriften zur Umsatz- und Gewinnrealisierung - Was sich (nicht) ändert, in: IRZ, 2014, S. 339-344.
- ・Andreas Seebeck / Ludwig Arnold / Robin-Julian Ott, Auswirkungen des IFRS 15 auf die Berichterstattung deutscher Automobilzulieferer- Eine empirische Analyse von Konzernabschlüssen aus den Jahren 2017, 2018 und 2019 -, in: KoR, 2021, S. 490-497.
- ・Anita Dietrich/Annette Malsch, Das Prinzipal-Agent-Konzept des IFRS 15, in: IRZ, 2015, S. 335-340.
- ・Anne Schurbohm-Ebnet/Philipp Ohmen, Wesentliche Finanzierungskomponente nach IFRS 15 - Praxisfälle und Lösungsansätze, in: IRZ, 2016, S. 69-74.
- ・Anne Schurbohm-Ebnet/ Marco Wagner, Bilanzierung von Kundenbindungsprogrammen unter IFRS 15 unter Berücksichtigung eines externen Programmbetreibers : der Fall - die Lösung,

- in: IRZ, 2017, S. 489-492.
- Alfred Wagenhofer, The role of revenue recognition in performance reporting, in: Accounting and Business Research, 2014, S. 349-379.
  - Christian Baur/Alexander Eisele/Christiane Hold, Klassifizierung von Leistungsverpflichtungen nach IFRS 15.35, in: KoR, 2016, S. 394-403.
  - Beck'scher, Bilanz-Kommentar, 2020, 11. Aufl.
  - Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2016.
  - Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2017.
  - Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018.
  - Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee, Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. X E-DRS 17 Erlöse, 13. Mai 2002.
  - Emma Heinen/Thomas Möhlmann-Mahlau, Die PoC-Methode durch IFRS 15 auf Abwegen?, in: IRZ, 2019, S. 117-124.
  - European Union, Commission Regulation (EU) 2016/1905 of 22 September 2016, 2016.  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A32016R1905> (最終閲覧日 2023年9月10日)
  - FASB, Reconsidering Revenue Recognition November 30-December 1, 2007, AAA-FASB FINANCIAL REPORTING ISSUES CONFERENCE.
  - FASB, Statement of Financial Accounting Concepts NO. 5 Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, 1985.  
[https://fasb.org/Page/ShowPdf?path=aop\\_CON5.pdf](https://fasb.org/Page/ShowPdf?path=aop_CON5.pdf) (最終閲覧日 2023年9月10日)
  - FASB, Statement of Financial Accounting Concepts NO. 6 Elements of Financial Statements, 1986.  
[https://fasb.org/Page/ShowPdf?path=CON6\\_revised\\_11.28.2018.pdf](https://fasb.org/Page/ShowPdf?path=CON6_revised_11.28.2018.pdf) (最終閲覧日 2023年9月10日)
  - FASB, Accounting Standards Update No. 2014-09 May 2014 Revenue from Contracts with Customers (Topic 606), 2014.  
[https://www.fasb.org/document/blob?fileName=FIF\\_ASU\\_2014-09\\_Revenue\\_from\\_Contracts\\_with\\_Customers\\_\(Rev\\_6-3-20\).pdf](https://www.fasb.org/document/blob?fileName=FIF_ASU_2014-09_Revenue_from_Contracts_with_Customers_(Rev_6-3-20).pdf) (最終閲覧日 2023年9月10日)

- Gerd Waschbusch/Siu Lam, Anhangangaben zur Umsatzrealisierung in der IFRS-Bilanzierungspraxis : Zugleich ein Ausblick auf die Auswirkungen von IFRS 15, in: KoR, 2017, S.193-200.
- IASB, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers” , December 2008.
- IASB, IAS 11 Construction Contracts.
- IASB, IAS 18 Revenue.
- IASB, Exposure Draft Revenue from Contracts with Customers, Jun 2010.
- IASB, Exposure Draft Revenue from Contracts with Customers, Nov 2011.
- IASB, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, 2014.
- IASB & FASB, Incremental costs of obtaining a contract, FASB-IASB Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition, 2015.  
[https://www.fasb.org/document/blob?fileName=REVREC\\_TRG\\_Memo\\_23\\_Costs\\_to\\_Obtain\\_a\\_Contract.pdf](https://www.fasb.org/document/blob?fileName=REVREC_TRG_Memo_23_Costs_to_Obtain_a_Contract.pdf) (最終閲覧日 2023 年 9 月 10 日)
- Inge Wulf/Hauke-Frederik Hartmann, Zur Praxis der Bilanzierung nach IFRS 15 - Beispiele aus der Automobil- und Maschinenbauindustrie, in: KoR, 2016, S.86-93.
- Isabel von Keitz/Rainer Grote, Analyse der Auswirkungen der Erstanwendung des IFRS 15 in den Konzernabschlüssen 2018, in: KoR, 2019, S.527-534.
- Jens W. Brune, Erlöse aus Lizenzen nach IFRS 15 - Grundsätze und praktische Anwendungsfragen, in: WPg, 2015, S.114-120.
- Jens W. Brune, Implementierung der Erlöserfassungsregelungen des IFRS 15 - Herausforderungen in der praktischen Umsetzung aus der Sicht betroffener Unternehmen, in: IRZ, 2016, S.19-26.
- Jens Wüstemann/Sonja Wüstemann/Annekatriin Jendreck/ Christoph Schober, Grundsätze der Identifizierung von Kundenverträgen und Leistungsverpflichtungen nach IFRS 15-Anwendung auf Rahmenvereinbarungen und Werklieferungsverträge, in: BB, 2017, S.1195-1199.
- Juliane-Rebecca Upmeyer, Mehrkomponentengeschäfte: Transportdienstleistungen als separate Leistungsverpflichtungen unter IFRS 15?, in: KoR, 2017, S.365-374.
- Karsten Ganssauge/Guido Tamm/Kerstin Weller, Künftige Bilanzierung von Forderungen und

- „contract assets “ nach IFRS, in: WPg, 2016, S.670-676.
- Marco Canipa-Valdez/Marc Furlato, Umsatzrealisierung nach IFRS 15 in der Baubranche, in: IRZ, 2015, S.445-453.
  - Markus Braun/Christian Fischer/Benjamin Roos, Umsatzrealisierung nach HGB und IFRS – Unterschiede unter Berücksichtigung von IFRS 15–, in: StuB, 2016, S.803-811.
  - Michael Brücks/Heiko Ehrcke/Andreas Grote/Jochen Pilhofer, Anwendungs- und Auslegungsfragen zu IFRS 15 am Beispiel der Telekommunikationsbranche: Teil 1, Anwendung des Portfolio Approach, Berücksichtigung von Finanzierungskomponenten, Prinzipal-Agent-Transaktionen, in: KoR, 2017, S.179-186.
  - Michael Dimmer, Erstanwendung von IFRS 15: Angaben zu Umstellungseffekten in den Geschäftsberichten deutscher kapitalmarktorientierter Unternehmen, in: Der Konzern, 2020, S.57-62.
  - Morich Sven, IFRS 15: Neue Regeln zur Erlöserfassung nach IFRS, in: Der Betrieb, 2014, Heft36, S.1997-2007.
  - Peter Oser/Sybille Bellert/Christoph König, Bilanzielle Behandlung von Mehrkomponentengeschäften am Beispiel der verbilligten Abgabe von Mobilfunktelefonen : der Fall – die Lösung, in: IRZ, 2017, S.49-51.
  - Robert Walter, Umsatzrealisierung bei Online-Vermittlungs-Dienstleistungen nach IAS 18 und IFRS 15, in: Der Betrieb, 2016, S.301-306.
  - Sebastian Heintges/Alexandra Erber, Hypothese: IAS 11 (Auftragsfertigung) = IFRS 15 (Umsatz über die Zeit) – Gibt es Unterschiede in der Fortschrittmessung?, in: WPg, 2016, S.1067-1073.
  - Schmidt André/Barekzai Omar/Hüttermann Kai, Umsatzrealisierung nach IFRS 15 – Implikationen auf die Bilanzierungspraxis (Teil 1), in: Der Betrieb, 2015, S.77-87.
  - Schmidt André/Barekzai Omar/Hüttermann Kai, Umsatzrealisierung nach IFRS 15 – Implikationen auf die Bilanzierungspraxis (Teil 2), in: Der Betrieb, 2015, S.137-146.
  - Sebastian Heintges/Tim Hoffmann, Umsatzerlöse verstehen – Angaben im Anhang nach IFRS 15, in: Der Betrieb, 2015, S.1973-1980.
  - Sebastian Heintges/Tim Hoffmann/Rainer Usinger, IFRS 15 : Spagat zwischen rechtlicher

und wirtschaftlicher Sicht der Umsatzrealisierung ; Erfahrungen aus der Anwendung, in:  
WPg, 2015, S. 570-583.

- Silvia Bohnefeld/Ralf M. Ebeling/Marc-Andreas Vitinius, Die Bilanzierung von  
Verlustfertigungsaufträgen nach IFRS 15, in: KoR, 2018, S. 8-14.

## 【コメントレター】

- Deutsche Telekom AG, Comment Letter on DP “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers” by Deutsche Telekom AG, 2009.  
[https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_16978\\_MichaelBrucksDeutscheTelekom\\_0\\_CL24DeutscheTelekom.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_16978_MichaelBrucksDeutscheTelekom_0_CL24DeutscheTelekom.pdf) (最終閲覧日 2023年9月10日)
- France Telecom Orange, Response to “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, 2009.  
[https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_17035\\_OrangeSA\\_0\\_CL79FranceTelecomOrange.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_17035_OrangeSA_0_CL79FranceTelecomOrange.pdf) (最終閲覧日 2023年9月10日)
- Telecom Italia, Ref.: Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, 2009.  
[https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_17010\\_RiccardoTarantoTelecomItalia\\_0\\_CL54TelecomItalia.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_17010_RiccardoTarantoTelecomItalia_0_CL54TelecomItalia.pdf) (最終閲覧日 2023年9月10日)
- Telefónica, Request for views on Proposed Discussion Paper: “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers”, 2009.  
[https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_17114\\_MartaSotoTelefnica\\_0\\_CL155Telefonica.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_17114_MartaSotoTelefnica_0_CL155Telefonica.pdf) (最終閲覧日 2023年9月10日)。
- Telephone and Data Systems, File Reference Number: 1660-100 Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers, 2009.  
[https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_16989\\_DouglasDShumaTelephoneandDataSystems\\_0\\_CL33TelephoneandDataSystems.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_16989_DouglasDShumaTelephoneandDataSystems_0_CL33TelephoneandDataSystems.pdf) (最終閲覧日 2023年9月10日)。
- Telstra, IASB Discussion Paper: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers, 2009.  
[https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_17002\\_DavidAndersonTelstra\\_0\\_CL46TelstraCorporation.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_17002_DavidAndersonTelstra_0_CL46TelstraCorporation.pdf) (最終閲覧日 2023年9月10日)
- Verizon Communications, Discussion Paper - Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers, 2009.

[https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_16985\\_RobertJBarishVerizonCommunications\\_0\\_CL31VerizonCommunications.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_16985_RobertJBarishVerizonCommunications_0_CL31VerizonCommunications.pdf) (最終閲覧日 2023 年 9 月 10 日)。

- Vodafone, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers” , 2009.

[https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239\\_17013\\_AndyHalfordVodafoneGroup\\_0\\_CL57VodafoneGroup.pdf](https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=239_17013_AndyHalfordVodafoneGroup_0_CL57VodafoneGroup.pdf) (最終閲覧日 2023 年 9 月 10 日)。

## 付 録

### 1 ドイツ・テレコム<sup>1)</sup>の営業年度 2018 年期末時点の貸借対照表の積極側項目

in Mio. €		
	31. 12. 2018	31. 12. 2017
<b>AKTIVA</b>		
<b>KURZFRISTIGE VERMÖGENSWERTE</b>	21, 780	20, 392
Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	3, 679	3, 312
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen	9, 988	9, 723
Vertragsvermögenswerte	1, 765	n. a.
Ertragsteuerforderungen	492	236
Sonstige finanzielle Vermögenswerte	2, 847	3, 329
Vorräte	1, 790	1, 985
Übrige Vermögenswerte	1, 164	1, 646
Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und Veräußerungsgruppen	145	161
<b>LANGFRISTIGE VERMÖGENSWERTE</b>	123, 505	120, 943
Immaterielle Vermögenswerte	64, 950	62, 865
Sachanlagen	50, 631	46, 878
Aktivierete Vertragskosten	1, 744	n. a.
Beteiligungen an at equity bilanzierten Unternehmen	576	651
Sonstige finanzielle Vermögenswerte	1, 585	5, 716
Aktive latente Steuern	2, 949	4, 013
Übrige Vermögenswerte	1, 070	819
<b>BILANZSUMME</b>	145, 375	141, 334
(出所) Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018, S. 146.		

## 2 ドイツ・テレコム<sup>の</sup>営業年度 2018 年期末時点の貸借対照表の消極側項目

in Mio. €		
	31. 12. 2018	31. 12. 2017
<b>PASSIVA</b>		
<b>KURZFRISTIGE SCHULDEN</b>	29, 144	27, 366
Finanzielle Verbindlichkeiten	10, 527	8, 358
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten	10, 735	10, 971
Ertragsteuerverbindlichkeiten	328	224
Sonstige Rückstellungen	3, 144	3, 372
Übrige Schulden	2, 654	4, 440
Vertragsverbindlichkeiten	1, 720	n. a.
Schulden in direktem Zusammenhang mit zur Veräußerung gehaltenen langfristigen	36	0
<b>LANGFRISTIGE SCHULDEN</b>	72, 794	71, 498
Finanzielle Verbindlichkeiten	51, 748	49, 171
Pensionsrückstellungen und ähnliche Verpflichtungen	5, 502	8, 375
Sonstige Rückstellungen	3, 291	3, 155
Passive latente Steuern	8, 240	6, 967
Übrige Schulden	3, 427	3, 831
Vertragsverbindlichkeiten	585	n. a.
<b>SCHULDEN</b>	101, 938	98, 864
<b>EIGENKAPITAL</b>	43, 437	42, 470
Gezeichnetes Kapital	12, 189	12, 189
Eigene Anteile	(49)	(49)
	12, 141	12, 140
Kapitalrücklage	54, 646	55, 010
Gewinnrücklagen einschließlich Ergebnisvortrag	(37, 392)	(38, 750)
Kumuliertes sonstiges Konzernergebnis	(653)	(1, 127)
Konzernüberschuss/(-fehlbetrag)	2, 166	3, 461
<b>ANTEILE DER EIGENTÜMER DES MUTTERUNTERNEHMENS</b>	30, 907	30, 734

Anteile anderer Gesellschafter	12,530	11,737
<b>BILANZSUMME</b>	145,375	141,334
(出所) Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018, S. 147.		

### 3 ドイツ・テレコムの営業年度 2018 年の損益計算書

in Mio. €			
	2018	2017	2016
<b>UMSATZERLÖSE</b>	75,656	74,947	73,095
davon: nach der Effektivzinsmethode berechnete Zinserträge	305	n. a.	n. a.
Sonstige betriebliche Erträge	1,491	3,819	4,180
Bestandsveränderungen	(14)	21	(12)
Aktivierete Eigenleistungen	2,433	2,292	2,112
Materialaufwand	(38,160)	(38,161)	(37,084)
Personalaufwand	(16,436)	(15,504)	(16,463)
Sonstige betriebliche Aufwendungen	(3,134)	(3,444)	(3,284)
Wertminderungsaufwendungen aus finanziellen Vermögenswerten	(394)	n. a.	n. a.
Gewinne/(Verluste) aus der Ausbuchung von zu fortgeführten Anschaffungskosten bewerteten finanziellen Vermögenswerten	(120)	n. a.	n. a.
Sonstiges	(2,620)	(3,444)	(3,284)
<b>EBITDA</b>	21,836	23,969	22,544
Abschreibungen	(13,836)	(14,586)	(13,380)
<b>BETRIEBSERGEBNIS (EBIT)</b>	8,001	9,383	9,164
Zinsergebnis	(1,817)	(2,197)	(2,492)
Zinserträge	277	320	233
Zinsaufwendungen	(2,094)	(2,517)	(2,715)
Ergebnis aus at equity bilanzierten Unternehmen	(529)	76	(53)
Sonstiges Finanzergebnis	(502)	(2,269)	(2,072)
<b>FINANZERGEBNIS</b>	(2,848)	(4,390)	(4,617)
<b>ERGEBNIS VOR ERTRAGSTEUERN</b>	5,153	4,994	4,547
Ertragsteuern	(1,824)	558	(1,443)
<b>ÜBERSCHUSS/(FEHLBETRAG)</b>	3,329	5,551	3,104
<b>ZURECHNUNG DES ÜBERSCHUSSES/(FEHLBETRAGS) AN DIE</b>			

Eigentümer des Mutterunternehmens (Konzernüberschuss/(-fehlbetrag))	2,166	3,461	2,675
Anteile anderer Gesellschafter	1,163	2090	429
<b>ERGEBNIS JE AKTIE</b>			
Unverwässert €	0.46	0.74	0.58
Verwässert €	0.46	0.74	0.58
(出所) Deutschen Telekom AG, Das Geschäftsjahr 2018, S.148.			

## 初出一覧

1. 葛曉鵬「業績報告における収益認識の役割： Alfred Wagenhofer の所説によせて」、『商学研究論集（明治大学大学院）』第 51 号，2019 年 9 月，171-190 頁。
2. 葛曉鵬「契約獲得コスト論の展開 -IFRS 第 15 号を中心として-」、『商学研究論集（明治大学大学院）』第 52 号，2020 年 2 月，87-103 頁。
3. 葛曉鵬「収益認識基準の変化の会計的意味： 工事契約を中心に」、『商学研究論集（明治大学大学院）』第 53 号，2020 年 9 月，61-79 頁。
4. 葛曉鵬「オンライン仲介事業サービスと IFRS 第 15 号 -Walter の所説によせて-」、『商学研究論集（明治大学大学院）』第 54 号，2021 年 2 月，71-89 頁。
5. 葛曉鵬「ドイツの個別決算書次元における売上高実現と IFRS 第 15 号との関係 - Braun/Fischer/Roos の所説によせて -」、『商学研究論集（明治大学大学院）』第 56 号，2022 年 2 月，45-68 頁。
6. 葛曉鵬「ドイツの会計実務にみる IFRS 第 15 号の機能に関する一考察 -ドイツ・テレコム株式会社の決算書によせて-」、『商学研究論集（明治大学大学院）』第 58 号，2023 年 2 月，15-36 頁。