

専修大学

会計学研究所報 No. 32 2017.2

IFRS 第15号における収益認識アプローチとIASB 概念フレームワーク

—会計情報と利益計算構造の検討を中心として—

国 田 清 志

専修大学会計学研究所

*Research Paper of
The Institute for Accounting Study
Senshu University
No.32 2017.2*

IFRS 15 : Revenue from Contracts with Customers and
Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting

Kiyoshi Kunita

*The Institute for Accounting Study
Senshu University*

IFRS 第15号における収益認識アプローチとIASB 概念フレームワーク

—会計情報と利益計算構造の検討を中心として—

国 田 清 志

目 次

1. はじめに	2
2. IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」における収益認識アプローチの基本原則.....	2
3. IFRS 第15号における収益認識アプローチとIASBの公開草案「財務報告に関する概念 フレームワーク」との整合性分析	6
4. 会計情報と利益計算構造における個別的視点と総合的視点	12
5. まとめにかえて—概念フレームワークの目的と役割—	19

1. はじめに

本論文は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」における収益認識アプローチの基本原則とこれに係る規定を検討し、これらと IASB の公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」との整合性分析を行うものである。

この整合性分析を通じて、IFRS 第 15 号における収益認識の考え方を明確にするとともに、財政状態変動計算書及び財務業績の計算書に関連づけながら、会計情報と利益計算構造を中心に概念フレームワークの利益概念を検討していく。この検討によって、利益あるいは利益概念について、IFRS の体系を支えている基礎的概念（基本的な考え方）のレベルでわが国との相違を明らかにする。このような研究は、わが国において現在進められている収益認識に関する包括的な会計基準の開発や概念フレームワークを用いた会計基準の整備において役立つものであると考える。

また、長年にわたって議論されてきた収益認識の会計基準、金融商品の会計基準、リースの会計基準が出そろった今だからこそ、会計基準の開発や設定における会計基準と概念フレームワークの関係性をもう一度検討してみる必要がある。そこで、最後に、IASB の概念フレームワークの目的に関連させて、概念フレームワークの今後のあり方やその役割について論じていく。

2. IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」における

収益認識アプローチの基本原則

国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board：IASB）は、2014 年 5 月に、新たな収益認識基準である国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（Revenue from Contracts with Customers）（以下、IFRS 第 15 号という）を公表した¹。

IFRS 第 15 号は、あらゆる業種・業界に属する企業の顧客との契約から生じるすべての収益創造取引に適用される収益認識に関する包括的な会計基準である。ただし、他の会計基準の適用範囲に明確に含まれる以下のような取引は除かれる（IFRS 15.5）。

- ・ IAS 第 17 号「リース」の範囲に含まれるリース契約
- ・ IFRS 第 4 号「保険契約」の範囲に含まれる保険契約

・IFRS 第9号「金融商品」、IFRS 第10号「連結財務諸表」、IFRS 第11号「共同支配の取り決め」、IAS 第27号「個別財務諸表」及びIAS 第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の範囲に含まれる金融商品及びその他の契約上の権利または義務

IFRS 第15号は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に関する有用な情報を財務諸表の利用者に報告するために、企業が適用すべき原則を定めることを目的としている（IFRS 15.1）。

その中心となる基本原則は、「企業が、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まれる対価を反映する金額で描写するように、収益を認識しなければならない」（IFRS 15.2）というものである。この基本原則は、次の5つのステップから構成される収益認識プロセスを用いることによって適用される（IFRS 15. IN.7）。

ステップ1：顧客との契約を特定する。

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へ配分する。

ステップ5：履行義務が充足された時点で（または充足されるにつれて）収益を認識する。

このようなプロセスを明確にすることによって、基本原則に沿った処理が行われているかどうかを判断することができ、収益認識の透明性を確保できると思われる。

では、これらの各ステップの中から、IFRS 第15号の収益認識アプローチに関連する部分に係る規定に絞って見ていくことにする。

まず、ステップ1では、収益認識の対象となる顧客に財またはサービスを提供する契約を特定する。契約とは、強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意であり（IFRS 15.8）、以下のすべての要件を満たす場合にのみ存在する（IFRS 15.9）²。

- ・各当事者が契約を承認し、それぞれの義務の履行を確約している。
- ・企業が財またはサービスに関する各当事者間の権利及び支払い条件を識別できる。
- ・契約に経済的実態がある。
- ・顧客への財またはサービスの移転と交換に、企業が受け取る権利を有する対価の回収

可能性が高い。

なお、通常は顧客との個々の契約に適用されるが、同一の顧客（またはその関連当事者）との複数の契約が、同時またはほぼ同時に締結され、かつ以下の要件のいずれかを満たす場合、取引の経済的実態を反映するために、それらの契約を結合し、単一の契約として会計処理することが求められる（IFRS 15.17）。

- ・それらの契約が単一の商業的な目的を有し、包括的に交渉されている。
- ・契約で支払われる対価が、他の契約の価格または履行に依存している。
- ・それらの契約で約定した財またはサービス（または各契約で約定した財またはサービスの一部）が、単一の履行義務である。

次に、ステップ2では、顧客との契約に含まれる財またはサービスのうち、個別に会計処理すべき財またはサービスである履行義務を識別する。履行義務とは、顧客に以下のいずれかを移転するという、当該顧客との契約における約定である（IFRS 15.22）。

- ・区別できる財またはサービス（あるいは財またはサービスの組み合わせ）
- ・実質的に同一で、顧客への移転パターンが同じである、連続して移転される区別できる財またはサービス

このようにIFRS第15号ではステップ1と2を通じて、会計処理の単位が決定される。つまり、顧客との個々の契約を特定し（場合によっては契約を結合し）、その契約の中で約束している財またはサービスの移転の内容である履行義務が明確にされる。顧客との契約における履行義務を識別することは、移転される財またはサービスを識別する行為であり、収益認識アプローチにおける会計単位の基礎となる重要なステップである。

さらに、ステップ3では、収益として認識される金額の基礎となる取引価格を算定する。取引価格とは、通常は契約における約定対価であるが、これに以下の要素が含まれている場合には取引価格の算定にあたり、その内容、時期及び金額を考慮しなければならない（IFRS 15.48）。

- ・対価変動（インセンティブ及びボーナス等による対価の変動性がある場合）³
- ・重要な金利要素（重要な財務的便益を受けている場合）
- ・現金以外の対価（非現金対価の公正価値を含む場合）
- ・顧客に支払われる対価（リベート及びクーポン等がある場合）

そして、ステップ4では、算定された取引価格を、識別された個別の履行義務へ配分す

る。取引価格を各履行義務へ配分するにあたっては、契約の開始時点で財またはサービスを別個に販売する場合の価格である独立販売価格を見積もり、独立販売価格の比率によって取引価格を配分することが求められる（IFRS 15.74）。

このように IFRS 第 15 号ではステップ 3 と 4 を通じて、認識すべき収益の金額が決定される。つまり、契約金額である（場合によっては調整された）取引価格が、契約において認識される収益の総額として算定され、これを履行義務へ配分することで移転される財またはサービスの個別の収益の金額が決定される。これは、顧客との契約における収益金額である取引価格を算定し、この金額を履行義務に割り当てる行為であり、収益認識アプローチにおける測定の基礎となる重要なステップである。

最後に、ステップ 5 では、識別された履行義務が充足された時点で、当該履行義務へ配分された金額を収益として認識する。約束した財またはサービス（すなわち資産）を顧客に移転し、顧客が当該資産の支配を獲得した時に（または獲得するにつれて）、履行義務が充足され（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（IFRS 15.31）。

資産に対する支配とは、資産の使用を指図し、資産からの便益を実質的にすべて獲得する能力であり、そこには、他者が資産の使用を指図し、それらの便益を享受することを妨げる能力も含まれる（IFRS 15.33）。

収益の認識にあたっては、まず、契約の開始時点で、財またはサービスの支配が、一定期間にわたり移転するのか、または一時点で移転するのかを判断しなければならない。以下のいずれかの 1 つを満たす場合、財またはサービスの支配は一定期間にわたり顧客に移転している、つまり一定期間にわたり履行義務が充足されるとし、特定の期間にわたり収益が認識される（IFRS 15.35）⁴。

- ・企業が履行するにつれて、顧客が企業の履行による便益を受け取ると同時に消費する。
- ・企業の履行によって資産（例えば仕掛品）が創出されるかまたは増価し、資産の創出または増価につれて、顧客が当該資産を支配する。
- ・企業の履行によって企業にとって他に転用できる資産が創出されず、かつ、企業が現在まで完了した作業に対して支払いを受ける強制的な権利を有している。

なお、財またはサービスの支配が一定期間にわたり移転されない場合は、支配はある一時点で移転される、つまり一時点で履行義務が充足されるとし、資産に対する支配の考え

方に加え、支配の移転に関する以下の指標を考慮して、ある一時点で収益が認識される (IFRS 15.38)。

- ・企業が資産に対する支払いを受ける現在の権利を有している。
- ・顧客が資産の法的所有権を有している。
- ・顧客が資産の物理的占有を移転した。
- ・顧客が資産の所有に伴う重要なリスクと経済的価値を有している。
- ・顧客が資産を検収している。

このように IFRS 第 15 号ではステップ 5 を通じて、収益の認識時点が決定される。つまり、履行義務の充足は財またはサービス（資産）が顧客に移転した時点であり、資産に対する支配が移転した時点である。これは、履行義務の充足を資産に対する支配に照らし判断して収益を認識する行為であり、収益認識アプローチにおける認識の基礎となる重要なステップである。

これまでの検討から、IFRS 第 15 号における収益認識アプローチは、収益認識プロセスの 5 つのステップに照らせば、会計単位、測定及び認識という流れで捉えることができる⁵。では、これらの収益認識アプローチが、IASB の公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」とどのように整合的であるのかを検討していく。

3. IFRS 第 15 号における収益認識アプローチと IASB の公開草案

「財務報告に関する概念フレームワーク」との整合性分析

IASB は、2015 年 5 月に公開草案 (Exposure Draft) 「財務報告に関する概念フレームワーク (Conceptual Framework for Financial Reporting)」(以下、ED 概念フレームワークという) を公表した。概念フレームワークは国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee : IASC) によって 1989 年 7 月に公表され、その後長い間改訂されなかったが、2004 年に IASB と FASB が共同で概念フレームワークを開発することが合意された。その後 2010 年に公表された概念フレームワークではその一部だけが改定されたが、今回の IASB の ED 概念フレームワークの公表によって概念フレームワーク全体の改定案が示された。したがって、財務報告に関して IASB が有している基礎的な考え方がある程度明確になったといえるであろう。

そこで、IFRS 第 15 号の収益認識アプローチを明らかにするにあたり有用であると思わ

れる会計単位（ステップ1・2）、測定（ステップ3・4）及び認識（ステップ5）に絞って、ED 概念フレームワークの中からこれらに関連する部分、つまり収益認識アプローチを支える考え方を取り上げて検討していくことにする。

まず、会計単位に関連する記述として、ED 概念フレームワークでは、契約上の権利及び契約上の義務の実質の報告（reporting the substance of contractual rights and contractual obligation）という考え方を新たに提示している。

「契約の条件は、企業にとっての権利（rights）及び義務（obligations）を創出する。それらの権利及び義務を忠実に表現するために、財務諸表は、単なる法的形式でなく、それらの経済的実質（economic substance）を報告する。場合によっては、権利及び義務の実質は契約の構造から明瞭である。他方、契約（または契約グループもしくは一連の契約）の条件が、権利及び義務の実質を識別するために詳細な分析を要する場合もある。」（ED 4.53）

「契約におけるすべての条件（明示的であれ、黙示的であれ）が、商業的実質がない場合を除き、考慮される。黙示的な条件には、例えば、法律で課されている義務が含まれる可能性がある（顧客への商品の販売に関する契約を行う企業に課される法定の製品保証義務など）。」（ED 4.54）

「契約グループまたは一連の契約が、全体的な商業的な効果を達成するかまたは達成するように設計されている場合がある。こうした契約の実質を報告するために、当該契約グループまたは一連の契約を全体として扱うことが必要な場合がある。」（ED 4.56）

このように、ED 概念フレームワークでは、契約における権利及び義務に焦点を当て、これを忠実に表現するために、それらの経済的実質を報告するとしている。この考え方は、顧客との契約を特定するために場合によっては、法的形式にとらわれず、取引の経済的実態を反映するために、契約を結合して単一の契約として会計処理することを要請し、また、契約における条件が明示的であれ黙示的であれ、法定の製品保証義務などを、契約における履行義務として別個に識別することを要請している。まさに、IFRS 第15号の収益認識プロセスにおけるステップ1と2を支える考え方であるといえる⁶。

また、ED 概念フレームワークでは、「会計単位（unit of account）とは、認識（recognition）及び測定（measurement）の要求事項が適用される権利のグループ、義務のグループまたは権利と義務のグループである。」（ED 4.57）とし、会計単位を、取引自体ではなく、

権利及び義務に着目して定義している。

次に、測定に関連する記述として、ED 概念フレームワークでは、測定及び測定基礎として以下のような考え方を提示している。

「測定とは、企業の資産 (assets)、負債 (liabilities)、持分 (equity)、収益 (income) 及び費用 (expenses) に関する情報を貨幣的に数量化するプロセスである。測定値とは、資産、負債、持分または収益もしくは費用の項目を所定の測定基礎で測定した結果である。測定基礎 (a measurement basis) とは、測定しようとする項目の識別された特徴 (例えば、歴史的原価 (historical cost) 公正価値 (fair value) または履行価値 (fulfilment value)) である。測定基礎を資産または負債に適用することにより、当該資産または負債に関連する収益または費用に係る測定値が生み出される。」(ED 6.2)

歴史原価であれ、公正価値であれ、履行価値であれ、まず資産または負債が測定され、これに基づいて収益や費用の測定値が決まることになる。これを IFRS 第 15 号における収益認識プロセスのステップ 3 と 4 に照らして考えると、契約上の権利を測定し、これを未履行の義務に配分することになる。つまり、契約上の権利と契約上の義務を個別に測定しないので、契約上の権利の測定値が契約上の義務の測定値となる。

したがって、かつて IASB が検討していた収益認識における現在出口価値アプローチ (期末日において独立した第三者に対して履行義務を移転すると仮定した場合に支払いを求められる金額で履行義務を測定する方法)⁷ のように契約時点で契約利益のような損益の認識は行われない。契約における約定対価の基礎として取引価格を算定し、これを履行義務に配分する IFRS 第 15 号の収益認識アプローチは、取引価格アプローチ (または顧客対価モデル)⁸ とよばれるが、なぜ取引価格またはこれを履行義務に配分した金額に基づいて収益を測定するのか、それはどのような考え方によって要請されるのであろうか。

実はこの点については明確な考え方は直接的には提示されていない。しかしながら、IFRS 第 15 号公表以後に行われた概念フレームワークの改定において明記されることになった以下の考え方が関係していると考えられる。

「企業の経営者が、企業の資源を使用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたのかに関する情報は、利用者が企業の資源に係る経営者の受託責任 (stewardship) を評価するのに役立つ。このような情報は、経営者が将来の期間において企業の資源をどれだけ効率的かつ効果的に使用するのかの予測にも有用であり、したがって、将来の正味

キャッシュ・インフローについての企業の見通しの評価に有用である。」(ED 1.22)

「ある期間中の企業の財務業績 (financial performance) に関する情報は、利用者が企業の経済的資源に係る経営者の受託責任を評価することにも役立つ可能性がある。」(ED 1.18)。

「財務業績に関する情報をより効率的かつ効果的に伝達するために、収益及び費用は財務業績の計算書において、次のいずれかに分類される。

(a) 純損益計算書 (the statement of profit or loss) (これには純損益に係る小計または合計が含まれる)。

(b) その他の包括利益 (other comprehensive income)。」(ED 7.19)

「純損益計算書の目的は、次のことである。

(a) 企業が当期中に自らの経済的資源に対して得たリターンを描写する。

(b) 将来キャッシュ・フローの見通しの評価及び企業の資源についての経営者の受託責任の評価に有用な情報を提供する。」(ED 7.20)

「純損益計算書に含まれる収益及び費用は、企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉である。」(ED 7.21)

すなわち、従来 (1989年・2010年版) のIASBの概念フレームワークと比較すると、ED概念フレームワークでは、企業の当期の主要な財務業績を示す純損益計算書と経営者の受託責任の評価が、財務報告の目的ならびに表示及び開示の文脈において強調されている。企業が行った投資に対する当期中のリターンである実績値としての企業成果を描写し、投資家による将来キャッシュ・フローの見通しの評価と経営者の受託責任の評価に資するためには、純損益が計算・表示されなければならないといえる。したがって、現在出口価値アプローチのように契約上の権利及び義務を公正価値で評価するアプローチではなく、投資の回収 (投下資本の回収余剰計算) の基本となる取引価格にもとづいて契約上の権利及び義務を評価する取引価格アプローチが要請されることになると思われる⁹。

最後に、認識に関連する記述として、ED概念フレームワークでは、認識規準と認識の中止として以下のような考え方を新たに提示している。

「企業が、資産及び負債 (及び関連する収益、費用または持分の変動) を認識するのは、そのような認識が財務諸表の利用者に下記のものを提供する場合である。

(a) 当該資産または負債及び収益、費用または持分の変動に関する目的適合性 (rele-

vant) のある情報

(b) 当該資産または負債及び収益，費用または持分の変動の忠実な表現 (a faithful representation)

(c) 当該情報の提供のコストを上回る便益 (benefits exceeding the cost) をもたらず情報」(ED 5.9)

「認識の中止 (derecognition) とは，過去に認識した資産または負債の全部または一部を企業の財政状態計算書 (statement of financial position) から除去することである。資産については，通常，企業が過去に認識した資産の全部または一部に対する支配を喪失する場合に生じる。負債については，通常，企業が過去に認識した負債の全部または一部について現在の義務をもはや有していない場合に生じる。」(ED 5.25)

「認識の中止についての会計上の要求事項は，下記の両方を忠実に表現することを目的としている。

(a) 認識の中止の原因となった取引または他の事象の後に保持した資産及び負債 (当該取引または他の事象の一部として取得，発生または創出された資産または負債を含む)

(b) 当該取引または他の事象の結果としての企業の資産及び負債の変動」(ED 5.26)

さらに，ED 概念フレームワークでは，支配は経済的資源を企業に結びつけるものとして，次のように述べている。

「企業は，経済的資源の使用を指図して，そこから生じる経済的便益を獲得する現在の能力を有している場合には，経済的資源を支配している。」(ED 4.18)

なお，ED 概念フレームワークでは，認識基準の基礎を財務情報の質的特性に置き，これを参照することを求めているが，そこでは具体的な認識基準ではなく，次のような認識の決定要因が記述されている (ED 5.15-5.23)。

〈目的適合性〉

- ・存在の不確実性 (existence uncertainty) 及び分離可能性 (separability)
- ・経済的便益の流入または流出の蓋然性の低さ (low probability)
- ・測定の不確実性 (measurement uncertainty)¹⁰

〈忠実な表現〉

- ・結果として生じる収益，費用または持分の描写

- ・関連する資産及び負債が認識されるかどうか
- ・関連する開示

また、ED 概念フレームワークでは、新たに認識の中止という考え方を提示している。前頁の2つの目的のうち、(a) は支配アプローチに焦点を当て、(b) はリスク・経済価値アプローチに焦点を当てており、一部の場合においては、便益の変動に対する継続的なエクスポージャー（所有に伴う重大なリスク及び経済価値に対するエクスポージャー）が継続的な支配の指標であるという事実を認めている。そして、それらの目的は、通常は次のことによって達成されるとしている（ED 7.27）。

- ・移転、消費、回収、履行されるかまたは消滅した資産または負債の認識の中止を行い、それにより生じる収益または費用を認識する。
- ・保持した資産または負債（保持した構成部分）があれば、その認識を継続し、それは別個の会計単位となる。したがって、移転した構成部分の認識の中止の結果として、保持した構成部分について収益も費用も認識されない。

このように、ED 概念フレームワークでは認識基準の基礎を財務情報の質的特徴においているが、支配という概念を中心とした認識の中止という考え方を取り入れることによって、IFRS 第 15 号における財またはサービスの支配が、一定期間にわたり移転するのか、それとも一時点で移転するのかという判断の基準、さらには支配の移転の指標を支えているといえる。

以上、IFRS 第 15 号における収益認識アプローチ、特に5つの収益認識プロセスを会計単位、測定及び認識に再分類して、ED 概念フレームワークに照らし、具体的な会計基準の規定を支える考え方を検討してきた。

そこでは、会計単位には「契約上の権利及び義務の実質の報告」という考え方、認識には財務情報の質的特徴に基礎をおいた「認識基準」と支配概念を中心とした「認識の中止」という考え方が示されていた。しかしながら、収益の金額決定の枠組みとしての取引価格の算定とこれを履行義務に配分するという測定に係る具体的な会計処理を直接的に支える考え方は、概念フレームワークでは示されていなかった。ただし、財務業績に関する情報として純損益計算書の重要性が明示されるとともに、経営者の受託責任の評価が強調されていた。

では、これによって、IFRS 第 15 号におけるいわゆる取引価格アプローチが支えられる

とってよいのであろうか。そこで、IASBのED概念フレームワークで示されている財政状態計算書と財務業績の計算書の関連性と利益計算構造を中心に、この点について検討していく。

4. 会計情報と利益計算構造における個別的視点と総合的視点

ED概念フレームワークでは、財務業績に関する会計情報をより効率的かつ効果的に伝達するために、収益及び費用は、財務業績の計算書において、純損益計算書か、その他の包括利益に分類されるとしている(ED 7.19)。

別のいい方をすれば、純損益計算書で計算・表示されるものと、その他の包括利益とされるものに分類されるものがあるということであるが、これは財務業績の計算書という点からは収益及び費用として純損益計算書を構成する要素とその他の包括利益とは同じであるということを意味している。つまり、ED概念フレームワークでは、単一の利益概念が採られているのである。このことは、以下の記述からも窺える。

「基本的にはさらに、純損益計算書は、企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であるために、すべての収益及びすべての費用が純損益計算書に含まれることになるという推定がある。この推定は、以下のものについては反証できない。

- (a) 歴史的原価で測定される資産及び負債に関連する収益及び費用
- (b) 現在価額で測定される資産及び負債に関連する収益または費用の構成部分のうち、区分して識別されていて、関連する資産及び負債を歴史的原価で測定していたならば生じる種類のもの(例えば、利付資産が現在価額で測定され、金利収益が当該資産の帳簿価額の変動の構成部分の1つとして識別される場合は、その金利収益を純損益計算書に含めることが必要になる)」(ED 7.23)

このような単一の利益概念の志向は、以下のように、資産及び負債の定義に関連づけて、同一の階層で収益及び費用を定義し、利益を示そうとしていることから生じるものであると考える(ED Appendix.B)。これによって、全体的な体系としては期首と期末の純資産の時点比較として利益を計算する構造を持つことになる。このような構造は、利益に対するストック差額からのアプローチである資産負債アプローチに親和性の高いものであるといえる。

資産 (asset)

：企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源

負債 (liability)

：企業が過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務

持分 (equity)

：企業のすべての負債を控除した後の資産に対する残余持分

収益 (income)

：持分の増加を生じる資産の増加または負債の減少（持分請求権の保有者からの
拠出に関するものは除く）

費用 (expenses)

：持分の減少を生じる資産の減少または負債の増加（持分請求権の保有者らかの
分配に関するものは除く）

このような全体的な体系として単一の利益観を志向する考え方においては、純損益計算書に関連するものも、その他の包括利益に関連するものも、当初は財務業績（計算書）に係る同質的なものと捉えられる。したがって、まずは包括利益（これが純損益と同じになることもあり得るが）として利益が計算・表示されることになる。

これは、まず資産及び負債に対して権利及び義務に着目し、これに合わせて全体を構築しようとした試みの結果である。そのため総合的視点からは、資産及び負債の定義に依存している収益及び費用の定義は結果としてラフなものになり、利益概念も形式的なものにならざるをえないのである¹¹。

その一方で、ED 概念フレームワークでは、次のように述べている。

「すべての収益及び費用が純損益計算書に記載されるという仮定が反証できるのは、下記の場合のみである。

- (a) 当該収益もしくは費用（またはその構成部分）が、現在価額で測定される資産または負債に関連するものであり、ED 7.23 (b) に記述した種類のものではなく、かつ、
- (b) 当該収益もしくは費用（またはその構成部分）を純損益計算書から除外することが当期の当該計算書の中の情報の目的適合性を高めることとなる。

これに該当する場合、当該収益もしくは費用（またはその構成部分）はその他の包括利

益に含められる。」(ED 7.24)

これは、単一の利益概念で捉えたものを、純損益計算書に記載されるものとその他の包括利益として記載されるものに識別(差別化)するという考え方である。

このように、総合的視点から捉えた形式的ともいえる利益を識別する場合には、より厳密な個別的視点が必要になると考える。つまり、包括利益は、純損益を構成するものの同質性またはその他の包括利益を構成するものの同質性を評価できる規準によってはじめて、純損益とその他の包括利益に識別することが可能になる。

しかしながら、ED 概念フレームワークで示された、現在価額で測定される資産または負債に関連するものであり、純損益計算書から除外することが目的適合性を高めることになるという規準だけでは、このような識別は難しいであろう。そこには、包括利益を計算・表示する財務業績の計算書と純損益計算書とを切り分けるための明確な個別的視点が求められる。したがって、純損益計算書で報告すべき会計情報とは何か、そしてそこで計算・表示される純損益(純利益)とは何かを明確にすることが必要不可欠であると考ええる。

これに対して、わが国において、企業会計基準委員会(Accounting Standards Board of Japan: ASBJ)から2006年に討議資料として公表された「財務会計の概念フレームワーク」(以下、ASBJ 概念フレームワークという)では、純利益と包括利益という二つの利益観が提示されている。ここでは、資産、負債及び持分、収益及び負債ならびに純利益及び包括利益は次のように定義されている(討議資料 3.4-3.15)。

資	産：過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源
負	債：過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源 を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物
純 資 産	：資産と負債の差額
包括利益	：特定期間における純資産の変動のうち報告主体の所有者である株主、子会 社の少数株主、及び将来それらになり得るオプションの所有者との直接的 な取引によらない部分
純 利 益	：特定期間の期末までに生じた純資産の変動額(報告主体の所有者である株 主、子会社の少数株主、及び将来それらになり得るオプションの所有者と の直接的な取引によらない部分を除く。)のうち、その期間中にリスクか

ら解放された投資の成果であって、報告主体の所有者に帰属する部分

収 益：純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定の期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分

費 用：純利益または少数株主損益を減少させる項目であり、特定の期間の期末までに生じた資産の減少や負債の増加に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分

そこでは、収益及び費用は、資産及び負債を間接的に援用しているものの、純利益に関連づけて定義されている。さらに、「投資のリスクからの解放」といういわゆる実現または実現可能性に類似する概念が内包されている。

したがって、収益及び費用の定義について、純利益という個別的視点が存在しており、企業による投資の回収という考え方がその背後にある。このような規準によって、まず純利益に関連するものが識別され、企業の当期の業績を示す純損益計算書において、IASBより狭い概念である収益及び費用が報告され、純利益が計算・表示される。

そして、純利益に関連しないものであるその他の包括利益は将来の業績に関連するものものとして、企業の業績という総合的視点から当期の業績を示す純損益計算書との同質性が再認され、純利益とその他の包括利益の加法性が認められることによって、包括利益が計算・表示されるものであるといえる¹²。

そこでは、資産及び負債の定義と同一の階層で収益や費用を定義するのではなく、資産及び負債と収益及び費用は別の階層で定義されていると思われる。であるからこそ、純利益と包括利益という二つの利益観が提示できるのである。

ASBJ 概念フレームワークにおける純利益は利益に対する期間フローからのアプローチである収益費用アプローチと親和性が高いものである。では、包括利益はどうであろうか。IASB の ED 概念フレームワークのような利益に対する時点ストック差額からのアプローチである資産負債アプローチに親和性の高いものであるといえるのであろうか。

資産及び負債の変動差額としての包括利益は、両者とも同じであるといえるかもしれない。しかしながら、両者では包括利益の構成要素としてのその他の包括利益に対する位置づけは少し異なっていると思われる。

わが国の概念フレームワークでは、その他の包括利益は将来の業績に関連するものとして位置づけているといえる。その他の包括利益を将来の業績として捉えた場合、それが将来のどこかで当期の業績になった時には純損益計算書において計算・表示するために、リサイクル（振替）処理が求められる。つまり、フルリサイクルが要請されることになる¹³。

これに対して、IASBのED概念フレームワークでは、その他の包括利益について次のように述べている。

「収益または費用がある期間においてその他の包括利益に含められる場合には、それが将来のどこかの期間において純損益計算書に振り替えられることになるという推定がある。この振替は、その将来の期間において純損益計算書に含められる情報の目的適合性が高まる時点で行われる。」(ED 7.26)

「こうした振替が行われるという推定が反証される可能性があるのは、例えば、振替が純損益計算書における情報の目的適合性を高めることになる期間を識別するための明確な基礎がない場合である。そうした基礎を識別できない場合は、当該収益または費用をその他の包括利益に含めるべきでないことを示唆している可能性がある。」(ED 7.27)

このように、ED概念フレームワークでは、リサイクリングによって純損益の目的適合性を高める期間を識別できない収益及び費用は、その他の包括利益に含めるべきでないことが示されている。結果的に、リサイクリングは純損益計算書の情報の目的適合性が高まる時点で行われるが、それが明確でない項目は純損益計算書に含められることになるということである。これでは純損益計算書の会計情報は企業の当期の財務業績に関する主要な情報としながらも、その情報は混然としたものとなる可能性がある¹⁴。これは単一の利益概念から純損益計算書を構成する要素とその他の包括利益とを識別する規準のあいまいさに起因しているといえる。

また、ED概念フレームワークでは、原則は単一の測定基礎が採用されるが、より目的適合的な情報内容となる場合には複数の測定基礎、いわゆる二本立てアプローチが採用されるとして、以下のような考え方を示している (ED 6.74, 6.75)。

「場合によっては、資産または負債が将来キャッシュ・フローに寄与する方法（これは部分的には企業が行う事業活動の性質（the nature of business activities）に応じて決まる）あるいは資産または負債の特性により、下記の測定基礎を使用することによって、財政状態計算書及び財務業績の計算書において提供される情報の目的適合性が高まる。

(a) 財政状態計算書における資産または負債について、現在価値 (a current value) の測定基礎

(b) 純損益計算書における関連する収益または費用を決定するための上記と異なる測定基礎」(ED 6.76)

「そのような場合、財政状態計算書における現在価値の変動から生じる収益合計または費用合計は、2つの構成部分に分解される。

(a) 純損益計算書において：当該計算書について選択された測定基礎を用いて測定した収益または費用

(b) その他の包括利益において：残りの収益または費用（その他の包括利益に含めた収益または費用の累計額は、財政状態計算書について選択した測定基礎で算定した帳簿価額と純損益を決定する際に選択した測定基礎で算定した帳簿価額との差額に等しい）」(ED 6.77)

例えば、財政状態に関する会計情報の厳密性が求められると、資産または負債など各項目の情報が重視される。場合によってはこれらの公正価値評価など現在価値が測定基礎として求められるかもしれない。これは期間損益計算とは別の要請であり、このような個別の視点を展開していけば、財政状態計算書と財務業績の計算書が分断（分化）することに繋がっていき、それぞれの計算書の共通項である利益が両者の間で異なるものになってしまう可能性がある¹⁵。そこで、ED 概念フレームワークでは、それぞれの財務諸表の連携を支えるために、総合的視点から財務業績としての収益及び費用と包括利益を位置づけることで、全体の体系を確保しているのである (ED 5.5)。

期首の財政状態計算書

+ 持分の変動（財務業績の計算書+持分請求権の保有者との取引）

= 期末の財政状態計算書

なお、このような測定基礎における二本立てアプローチの背後には、財政状態を表す観点から目的適合的なものと、財務業績を表す観点から目的適合的なものとを分けて捉える考え方があると思われる。これらの両方を分化させることなく支えていくためには、総合的視点からの包括利益と個別の視点からの純損益（純利益）という二つの利益概念を定義する必要がある。この二つの視点の差額がその他の包括利益であり、財務諸表の連携を支

える連結環となるのである。

しかしながら、ED 概念フレームワークでは、純損益の定義は行っておらず、また差額としてのその他の包括利益についてもその使用ケースのすべての基礎にある単一の概念的根拠はないとしている（ED BC 7.35）。

IFRS 第 15 号の収益認識アプローチにおいては、資産及び負債における権利及び義務に着目し、収益認識プロセスである会計単位、測定及び認識を組み立てていることから、わが国の ASBJ 概念フレームワークのように資産及び負債と収益及び費用を別の階層で定義するのではなく、資産及び負債と収益及び費用を同一階層で定義することが適合的であるといえる。そのうえで、企業による投資の回収を表現するための測定基礎を支える概念的な思考として、そして財務業績の計算書を純損益計算書とその他の包括利益とに識別する規準として、ED 概念フレームワークにおいて純損益を新たに定義しなければならないと考える。

その意味では、わが国における純利益へのアプローチと IASB における純利益へのアプローチは異なることになる。ただし、取引価格の算定に多くの見積もり要素が考慮されるが、基本的にはいわゆる稼得過程アプローチのように、IFRS 第 15 号では取引価格を履行義務に配分して収益の金額を決めることになるので、収益及び純損益の認識や測定のパターンは似たものとなる¹⁶。

ED 概念フレームワークにおいて純損益（純利益）が定義され、企業の業績を示す純損益計算書の意義が明確にされることによって、IFRS 第 15 号の収益認識アプローチにおける取引価格の算定と履行義務への配分という測定プロセスははじめて十分に支えられることになると思う。

そして、このような枠組みにおいては、その他の包括利益については、フルリサイクリングが求められると考える。会計情報、特に純損益に関する情報における中長期的な目的適合性を考えた場合、フルリサイクルによって中長期的に純損益の総額とキャッシュ・フローの総額とが一致することで、純損益の情報をを用いて将来キャッシュ・フローを予測する合理性が保証できるといえる¹⁷。フルリサイクリングは、すべての会計期間を累計した純損益の合計額とすべての会計期間のキャッシュ・フローの合計額が一致することを確保するためのシステムとして必要であり、これによって純損益の実在性が担保されると考える。

5. まとめにかえて—概念フレームワークの目的と役割—

IASB の ED 概念フレームワークは、次の3つを概念フレームワークの目的として掲げている (ED IN.1)。

- ・ IASB が首尾一貫した概念に基づいた会計基準を開発することを支援する。
- ・ 特定の取引または事象に当てはまる会計基準がない場合あるいは会計基準が会計処理の選択を認めている場合には作成者が首尾一貫した会計方針を策定することを支援する。
- ・ すべての関係者が会計基準を理解し解釈することを支援する。

概念フレームワークを用いた会計基準の開発においては、概念フレームワークと整合的であれば、あるべき会計基準を設定できるという通念があるように思われる。ED 概念フレームワークの目的でも、IASB による会計基準の開発を支援することが第一に掲げられている。なお、IFRS 開発プロジェクトでは、デュー・プロセスとして概念フレームワークの適用が検討されることになっている (IFRS preface.11)。

また、第二の目的のように、ある状況に具体的にあてはまる IFRS が存在しない場合には、経営者が会計方針を策定して適用する際の判断の根拠資料として概念フレームワークを参照することが求められている (IAS 8.11)。つまり、概念フレームワークには、首尾一貫したあるべき会計基準の開発または会計方針の適用に資する指針としての役割が期待されている。

しかしながら、従来の位置づけと同じく、概念フレームワークは会計基準ではないので、会計基準における具体的な要求事項に優先するものではなく (ED IN.2)、一般財務報告の全般的な目的を満たすために、概念フレームワークの諸側面から離脱する要求事項を定める場合があるとしている (ED IN.3)。

会計基準と概念フレームワークとのギャップは、今ある会計基準とあるべき会計基準とのズレまたはあるべき会計基準の変容によってもたらされるかもしれない。経済的環境の変化によって企業行動が変わっていく中で、会計基準の新設や改訂に際して新たな思考を反映させることが必要となる状況においては、当然のこととして概念フレームワークからの離脱が求められるであろう。ただし、そのような場合には、概念フレームワークは、

IASB がそれを用いて作業した経験に基づいて随時改訂されなければならない (ED IN.4)。

様々なリサーチ・プロジェクトからの新たな知見や経験的な事実の新たな確認によって、概念フレームワークの改定の必要性が財務諸表の利用者（作成者を含む）においてコンセンサスが得られた場合には適時改定されるべきである。これは、個別の会計基準とそれを支えるための概念フレームワークにおける概念的な思考が、お互いに影響し合いながら変化していくような相互関連性を持たせるための必要不可欠な過程であるといえる。

したがって、概念フレームワークは適時改定しながら、会計基準における基本原則を支える概念的な思考を提供し、それによってそれぞれの会計基準を意味づけることを目指すべきである¹⁸。つまり、概念フレームワークは適切なデュー・プロセスを経て一般に承認された会計基準を説明するという役割が強調される必要がある。

概念フレームワークに基づき、いくつかの会計モデルや様々な会計処理が説明されるべきではない。概念フレームワークでは財務諸表の利用者のコンセンサスが得られた概念的な思考やハイレベルなガイダンスが明示され、これに依拠して会計基準が開発される。これによって、概念フレームワークはすべての関係者が会計基準を理解し解釈するための助けになると思われる。

本論文での検討を通じて、IFRS とわが国における概念フレームワークでの利益計算構造におけるスタンスの違いが明らかになった。簡潔にまとめると、次のようにいえるであろう。

IFRS では、純資産の変動は原則、純利益としながらも、例外的な処理であるその他の包括利益を、利益計算構造において同一階層で、ある意味並列的に捉えたうえで、目的適合性を高めるなど個々の事情に応じて対応するというスタンスをとっている。

これに対して、わが国では、純利益とその他の包括利益は、投資の回収すなわち実現という概念によって識別される質的に異なるものであり、利益計算構造において別階層で捉えるというスタンスをとっている。そこでは、その他の包括利益は、投資の回収のタイミングのズレを調整する連結環であるので、フルリサイクルが求められることになる。

現在の会計基準の最終化に向けた議論の中で、次の2点に焦点が当てられている¹⁹。

「すべての収益及び費用が純損益計算書に記載されるという仮定が反証できるのは、下記の場合のみである。

(a) 当該収益もしくは費用（またはその構成部分）が、現在価額で測定される資産また

は負債に関連するものであり、ED 7.23 (b) に記述した種類のものではなく、かつ、(b) 当該収益もしくは費用（またはその構成部分）を純損益計算書から除外することが当期の当該計算書の中の情報の目的適合性を高めることとなる。

これに該当する場合、当該収益もしくは費用（またはその構成部分）はその他の包括利益に含められる（下線一筆者）。」(ED 7.24)

この規定における「仮定の反証」を「原則と例外」に変更するというものである。この点については IFRS における利益計算のスタンスに沿った変更であると思われる。しかしながら、これによって、現行の IFRS のにおけるノンリサイクル項目を容認することは適切でないと考える。

もう一つが「純損益計算書の目的の削除」である。

「純損益計算書の目的は、次のことである。

- (a) 企業が当期中に自らの経済的資源に対して得たりターンを描写する。
- (b) 将来キャッシュ・フローの見通しの評価及び企業の資源についての経営者の受託責任の評価に有用な情報を提供する。」(ED 7.20)

財務業績、特に純損益計算書に関する会計情報及び利益計算において、純損益計算書の目的は、純損益の内容を示すハイレベルなガイダンスとなっていると考える。

これまでも指摘してきたが、わが国の ASBJ 概念フレームワークでは、会計基準を支える基礎概念として、純利益と包括利益という2つの利益が定義されているが、ED 概念フレームワークでは、純損益も包括利益もどちらも定義されていない。

包括利益の会計情報としての価値を認めながら、純損益の会計情報としての有用性を確信するときに、「原則と例外」であったとしても、分けて捉えるという考え方が承認されると思われる。このような立場からは、IFRS 第 15 号の収益認識アプローチ、特に測定における基本原則を支える概念的な思考として、さらに、財務業績計算書から純損益計算書を識別する規準として、概念フレームワークにおいて純損益を定義するべきであると考えられる。

純損益を定義せず、さらに「純損益計算の目的」をも削除してしまったら、会計はどのような利益を計算し、会計情報として報告していくのであろうか。会計基準の国際的なコンバージェンス／アドプションの終点は、利益概念のコンバージェンスであることは間違いない。

注

- 1 IASBと米国財務会計審議会（FASB）との共同の取組みとして収益認識に関する会計基準の開発が行われてきた。FASBでは、会計基準のコード化体系（Accounting Standards Codification）のTopic 606として規定されている。なお、2016年4月に「IFRS第15号の明確化」（Clarification to IFRS 15）が公表され、その一部が改正されている。
- 2 IFRS第15号の下で契約が存在するかが論点となるが、契約が法的に強制可能な権利を伴っているかどうかの判断は法律上の問題であり、これを決定する要因はそれぞれの国の法域により異なる可能性があると思われる。
- 3 変動対価の見積方法として期待値及び最頻値が認められているが、自由に選択できるのではなく、適切となりうる状況（類似の契約が多数ある場合または起こりうる結果の数が限定的な場合）を考慮して選択される（IFRS 15.53）。
- 4 IFRS第15号では、日本とは異なって、サービス契約あるいは工事契約に関係なく、当該要件を満たす場合には支配の移転に応じて収益が一定期間にわたり認識される。ただし、工事契約について顧客の立場に立って収益計上のタイミングを判断しなければならないことが問題点として指摘されている（濱本. 2013. 36頁）。
- 5 IFRS第15号では、「認識」というタイトルの下で収益認識ステップの1・2と5を記述し、「測定」というタイトルの下でステップ3・4を記述しているが、内容は変わらない。
- 6 ED概念フレームワークでは、契約上の権利及び契約上の義務の実質の報告及び会計単位の考え方を、「財務諸表の構成要素」のタイトルの下で、資産、負債、持分、収益及び費用の定義に続けて、新たに提示している。
- 7 現在出口価値アプローチは討議資料の中で検討され、その採用が見送られた方法である（IASB. 2008. par.3.15）。
- 8 取引価格アプローチは、履行義務を独立して評価するのではなく、顧客との契約における取引価格を基礎として履行義務の金額を決定する方法であり、IFRS第15号が採用したアプローチである（IASB. 2008. par.5.25）。
- 9 IFRS第15号は事業投資を対象とした収益認識基準であり、そこでの投資の回収計算は実際の回収が基本にあると思われる。ただし、現代における投下資本の回収手段の多様化によって投資の回収という特質は変容していることが指摘されている（辻山. 2013. 503-506頁）。
- 10 測定の不確実性は目的適合性に影響を与える要因であり、見積りに係る測定の不確実性のレベルであり、結果の不確実性とは異なるものとされている（ED 6.56）。
- 11 2010年版概念フレームワークでは、包括利益の定義は形式的なものであり、その意義や意味は示されていないとの指摘があるが（秋葉. 2013. 703-704頁）、これはED概念フレームワークにも当てはまるといえる。
- 12 包括利益と純損益の相違は、本質的には投資の成果として認識する時期の相違である（ASBJ. 2015. 18(3)項）。なお、差別化と同質性の再認による加法性は、主体の意識のあり方によって多様であるとされる（山崎. 1992. 66-67頁）。
- 13 純損益は包括的な指標であるべきあり、その他の包括利益に含まれた項目はすべて、純損益へのリサイクリング処理が必要である（ASBJ. 2015. 18項）。
- 14 純損益に目的適合性を担保しない項目が含まれる可能性が排除できなければ、結果的に純損益の意義はあいまいとなることが問題視されている（勝尾. 2015. 59頁）。
- 15 財政状態計算書と財務業績の計算書における会計情報をそれぞれ質的に強化していくと、両者と同じレベル（階層）で理解できなく可能性が指摘されている（山崎. 1992. 74頁）。

- 16 IFRS 第 15 号の収益認識アプローチは、公正価値会計・資産負債アプローチよりも原価主義会計・収益費用アプローチに近いことが指摘されている（角ヶ谷. 2015. 40 頁）。また、取引価格アプローチは、資産負債アプローチ（ストックの変動）による収益の認識と収益費用アプローチ（顧客対価の配分）による収益の測定ハイブリット構造であるという分析もある（松本. 2010. 54 頁）。
- 17 純損益情報の完全性がキャッシュ・フローとの整合性で裏づけられていない場合にはその情報は有用でなくなる可能性がある（ASBJ. 2015. 18 項）。
- 18 『会社会計基準序説』は当時の会計基準に理論的な基盤を提供することを目的としていた。概念フレームワークと同趣旨の試みを最も早くに行い、成功したものとして評価されている（Ijiri. 1980. 622）。
- 19 議事録：第 339 回企業会計基準委員会（2016 年 6 月 29 日）、プロジェクト「概念フレームワーク」審議事項(2)-4, (ASBJ. 2016. 1-9 頁）。

[参考文献]

- Ijiri, Y. 1980. *An Introduction to Corporate Accounting Standards: A Review. The Accounting Review*. Vol.55. No.4. 620-628.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2003. *International Accounting Standards (IAS) No.8: Accounting Policies, Changes in Accounting*. IASB.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2008. *Discussion Paper: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customer*. IASB.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2010. *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*. IASB.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2013. *Discussion Paper: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*. IASB.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2014. *International Financial Reporting Standards (IFRS) No.15: Revenue from Contracts with Customers*. IASB.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2015a. *Exposure Draft: Clarification to IFRS 15*. IASB.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2015b. *Exposure Draft: The Conceptual Framework for Financial Reporting*. IASB.
- International Accounting Standards Committee (IASC). 1989. *Framework for the Preparation and Presentation for Financial Statements*. IASC.
- Paton, W. A., and A. C. Littleton. 1940. *American Accounting Association Monograph No.3: An Introduction to Corporate Accounting Standards*. AAA.
- 秋葉賢一. 2013. 「包括利益と当期純利益の調整—IFRS におけるリサイクリングの意味と意義」『早稲田商学』第 434 号：695-724 頁。
- 勝尾裕子. 2015. 「IASB 概念フレームワークにおける利益概念」『企業会計』第 67 巻第 9 号：51-60 頁。
- 企業会計基準委員会 (ASBJ). 2006. 「討議資料：財務会計の概念フレームワーク」。
- 企業会計基準委員会 (ASBJ). 2015. 修正国際基準（企業会計基準委員会による修正会計基準第 2 号）「その他の包括利益の会計処理」。
- 齊藤静樹. 2015. 「なぜ、いま利益の概念がとわれるのか」『企業会計』第 67 巻第 9 号：16-24 頁。
- 辻山栄子. 2013. 「現代会計のアポリア」『早稲田商学』第 434 号：477-508 頁。
- 角ヶ谷典幸. 2015. 「会計観の変遷と収益・利益の認識・測定パターンの変化」『企業会計』第 67 巻第 9 号：33-43 頁。
- 濱本道正. 2013. 「工事契約からみた IFRS 収益認識モデルについて」第 48 巻第 2 号：24-36 頁。

松本敏史. 2010. 「資産負債アプローチによる収益認識基準—実現稼得過程アプローチに代わりうるか—」『経済論叢』(京都大学) 第 184 卷第 3 号: 41-56 頁。

山崎一輝. 1992. 「会計認識と加法性」『新潟産業大学紀要』第 7 卷: 50-79 頁。

*本稿は、平成 27 年度専修大学長期在外研究の研究成果の一部である。

なお、本稿は日本会計研究学会第 75 回自由論題報告に加筆修正したものである。