

法形式重視と経済的実質主義の関係

——顧客との契約から生じる収益（公開草案）からの検討——

山 根 陽 一

I はじめに

IASB (International Accounting Standards Board : 国際会計基準審議会) と FASB (Financial Accounting Standards Board : 米国財務会計基準審議会) の収益認識に関する共同プロジェクトは、2002年より開始され、本年で9年を迎える。この間、6年の議論の末、2008年12月に討議資料『顧客との契約における収益認識についての予備的見解 (Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers)』を公表し、2010年6月の公開草案『顧客との契約から生じる収益 (Revenue from Contracts with Customers)』を経て、2011年始めに基準が公表される予定であったが、2度の公表延期の末、2011年第3四半期に再公開草案を公表し、2012年前期に基準化される予定となっている。

収益認識プロジェクトは、元来「原則主義の強化」、「資産負債アプローチへの理論的純化」とそれに関連する「稼得・実現基準からの離脱」というコンセプトを掲げていたが(津守[2003])、紆余曲折の上、断念し、公開草案では、「資産又は負債の変動に焦点を当てることで、利益稼得過程アプローチに規律がもたらされる (IASB [2010] BC27)」という資産負債アプローチと利益稼得過程

アプローチ（収益費用アプローチ）の相互補完という形をとるに至っている¹。

公開草案で提案されている収益認識モデルは、収益の認識を履行義務の遂行に置き、財やサービスを顧客に移転するときに、企業が受け取る対価により、収益を認識する取引価格配分アプローチ（allocated transaction price approach）を採用している。財やサービスの移転については、顧客がそれに対する支配を獲得したときに生じるという「支配」という概念を用い、支配の指標として法的所有権の有無を挙げており、経済的実質よりも法的形式を重視していると指摘されている²。

会計における認識・測定では、取引および他の諸事象の法的側面と経済的効果の両方に考慮を払って会計処理が行われるが、それらの取引または事象の経済的実質が法的形式と相違している場合には、経済的実質の方を強調する会計処理が行われている（経済的実質主義）。共同プロジェクトの提案する収益認識モデルは、法的所有権の有無を判断基準に挙げている点で、経済的実質主義と矛盾するように受け止められる。そこで、本稿では法形式を重視しようとする共同プロジェクトにおける収益認識モデルと経済的実質主義の背景と本質を考察し、両者の関係を分析する。

Ⅱ 共同プロジェクトにおける収益認識モデル

共同プロジェクトでは、「業界、法域及び資本市場をまたがって整合的に適用できる、IFRSとUS GAAPの共通の収益の基準を作成するという目標

1 「収益を履行義務と呼び換え、稼得過程を履行義務の充足過程と呼び換えてはいるものの、結果は従来の実現・稼得過程モデルとなんら異なるところはないものとなっている（辻山[2010]）」という指摘もある。

2 「支配モデルは、会計の伝統的な考え方と対比すると、相反するいくつかの特徴をもっている。第1は、契約に基づく企業の活動（＝稼得過程）ではなく資産の移転（＝履行義務の充足）に焦点を当てていることである。第2は、会計の判断の主体である企業の視点からではなく顧客の視点から支配の定義がなされていることである。第3の、そして最大の特徴は、経済的実質よりも法的形式を重視していることである。（濱本[2011]）」

(IASB [2010] BC8)」を掲げている。収益認識のコアとなる原則は「企業に対して、顧客への財又はサービスの移転を描写するように、その財又はサービスと交換に企業が受け取る（又は受け取ると見込まれる）対価を反映する金額により、収益を認識するように求めている（IASB [2010] IN8)」とあり、適用にあたっては、「(a) 顧客との契約を識別する。(b) 当該契約における別個の履行義務を識別する。(c) 取引価格を決定する。(d) 別個の履行義務に対して当該取引価格を配分する。(e) 企業が個々の履行義務を充足したときに収益を認識する。(IASB [2010] par.2)」という5つの手順を規定している。以下で、内容を確認していく。

(1) 顧客との契約

基準における“顧客との契約”とは、「書面でも、口頭でも、企業の商慣行による黙示的なものでもよい。(中略) 実務やプロセスを考慮しなければならない (IASB [2010] par.9)」とされており、通常の民法における契約の解釈と相違ない内容となっている³。この規定には、企業が契約から生じる権利と義務を認識するためには、契約は法律による強制力がなければならないという両審議会の考えが背景にある (IASB [2010] BC13)。ただ、契約上の権利又は義務の強制力を決定する要因は法域間で異なる場合があるため (IASB [2010] BC15)、契約の属性として、「(a) 契約に経済的実質がある（すなわち、契約の結果、企業の将来キャッシュ・フローが変動すると見込まれる)。(b) 各契約当事者が契約を承認しており、それぞれの義務の充足を確約している。(c) 企業が、移転される財又はサービスに関する各契約当事者の強制可能な権利を識別できる。(d) 企業が、それらの財又はサービスに関する支払条件及び支払方法を識別できる。(IASB [2010] par.10)」という要件をすべて満たすことが求められている。経済的実質を問うのは、架空取引のような「非貨幣的な交

3 民法は521条以下の契約の成立についての原則規定においては、申込と承諾だけで契約が成立することになっており、契約書の作成は契約の成立要件にはなっていない（諾成契約の原則）平野[2008]。また、『結論の根拠』において、米国における契約の一般的な法律的定義に基づいているとしている (IASB [2010] BC13)。

換に経済的実質がない場合には、企業はその交換による収益を認識すべきではない（IASB [2010] BC15(a)）」という考えに基づくものである。各契約当事者による契約の承認は、承認していない場合に契約の強制力があるかどうか疑問があるため（IASB [2010] BC15(b)）としている。契約という法的形式を採用しているが、形式主義に陥らないよう経済的実質を求めている内容となっている。

(2) 履行義務の充足

収益を認識するタイミングとなる履行義務の充足については、「識別された履行義務を、顧客に約束した財又はサービスを移転することによって充足した時に、収益を認識しなければならない。財又はサービスは、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時に、顧客に移転する。（IASB [2010] par.25）」と規定されている。つまり、財又はサービスが顧客に移転したときに履行義務は充足したとみなされ、その移転は顧客が支配したかによって判別される。共同プロジェクトでは、財又はサービスの移転のメルクマールに「支配（control）」という概念を用いている。これは、概念フレームワークにおいて、資産の認識・中止の決定に支配を用いていること⁴を根拠にしている（IASB [2010] BC60(a)）。また、現行の収益基準の大半は、資産の所有に伴うリスクと経済価値に基づいて、資産の移転を評価している（リスク・経済価値アプローチ⁵）が、

4 多くの資産、例えば、債券や財産は、法律上の権利（所有権を含む）に関連する。資産の実在性の判断にあたって、所有権は絶対的なものではない。したがって、例えば、リースによって保有する財産は、企業が当該財産から発生することが予想される便益を支配する場合には、資産となる。便益を支配する企業の能力は、通常は法律上の権利の結果であるが、法律上の権利がない場合であっても資産の定義を満たす可能性があるものもある。例えば、開発活動によって得たノウハウは、かかるノウハウを秘密にすることによって企業がそれから発生することが予想される便益を支配する場合には、資産の定義を満たすであろう（IASB [1989] par.57）。

5 資産または負債のリスクと経済価値のほとんどすべてが実質的に他者へ移転した段階で、当該資産または負債の消滅を認識し、貸借対照表から除くアプローチをいう。当該アプローチで対象となった資産または負債は、取引の対象となった資産の所有に伴うリスクと経済価値の実質的にすべてが移転したか否かが決定的に重要となり、当該資産の消滅の認識か、認識の継続か、すべて“all or nothing”の会計処理でなされることを要求する（佐藤、角ヶ谷[2009]）。

この場合、移転を判断する基準が曖昧なため⁶、経済的に類似した契約について異なる会計処理となる可能性や別個の履行義務を識別することと矛盾する可能性があるためである⁷。現行基準の曖昧さを回避するために用いられている支配について、以下で内容を考察する。

(3) 支配の獲得

支配の獲得について、公開草案では「財又はサービスの使用を指図する能力を有し、かつ、それから便益を享受する能力を有する場合に、顧客は財又はサービスの支配を獲得する。支配には、他の者が財又はサービスの使用を指図したり便益を享受したりすることを妨げる能力も含まれる (IASB [2010] par.26)」と説明している。そして、支配の獲得の指標として、「(a) 顧客が無条件の支払い義務を負っている、(b) 顧客が法的所有権を有している、(c) 顧客が物理的に占有している、(d) 財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものである。(IASB [2010] par.30)」の4つを挙げている。

それぞれの指標の根拠については、法的所有権を指標とするのは「法的所有権の便益には、財を販売する能力、他の資産と交換する能力、又は債務を担保若しくは決済するために使用する能力が含まれる。したがって、法的所有権の移転は、支配の移転と一致することが多い。(IASB [2010] par.30(b))」と説明しており、物理的占有を指標とするのは「多くの場合、顧客は財を物理的に占有することによって、その財の使用を指図する能力を得る。(IASB [2010] par.30(c))」ためとしている。機能が顧客に固有のものを指標とする根拠は、「顧客専用の資産をその他の顧客に販売できない場合には、企業は顧客に対し、製造するにしがたい、当該資産の支配を獲得すること（及びそれまでの作業に対

6 所有に伴うリスクと経済価値の大部分（又は他の何らかの残高）が顧客に移転しているかどうかは、企業がリスクと経済価値の一部を保持している場合には、企業にとって判断が難しいことがある (IASB [2010] BC60(b))。

7 例えば、企業が製品を顧客に移転するが当該製品に関連したリスクの一部を保持する場合には、リスクと経済価値に基づく評価では、リスクが除去された後にはじめて充足され得る単一の履行義務を企業が識別するかもしれない (IASB [2010] BC60(c))。

する支払)を要求する可能性が高い。(IASB [2010] par.30(d))」ためとしている。

法的所有権という法的形式を明示しているほか、無条件の支払い義務、物理的占有と形式的に明確な指標を提示している。ただ、これらの指標はいずれも、単独で支配の獲得を決定するものではないと補足が加えられている (IASB [2010] par.31)。契約における支配の獲得として一般的な形式要件を明示し、必ずしもすべてを包摂したものではないとすることによって、契約の経済的実質を担保している。ただ、形式要件に頼らないという補足によって、概念としては曖昧なものとなっていると指摘できる。

(4) 摘要指針

公開草案は、付録B：適用指針として契約の分割や履行義務の充足、取引価格の算定などの論点について、31の設例を用いて具体的な解釈を説明している。

支配の移転について、法的所有権の関わるものとしては、損失リスクを伴う製品出荷を挙げ、「設例13－出荷時 FOB と損失リスク」において、販売契約の引渡条件が出荷時 FOB (free on board shipping point) である場合、出荷時点において企業は、顧客に対し製品を提供し、輸送中の損失のリスクも負担するため、顧客は物理的には保有していないが法的所有権は移転しており、当該製品について他社に販売することができ、もって法的権利をもとに収益認識が行われるとの見解を示している (IASB [2010] B46)⁸。

また、「設例15－製造サービスか製造された機器か」では、特定の顧客の注文に合わせた機器製造において、機器に対する法的権利は引渡時に顧客に移転するが、資産が製造されるにつれて顧客が機器を支配することが示されている場合(「シナリオ1－製造サービス」)においては、顧客への連続的な財又はサービスの移転として収益を認識するとの見解を示している (IASB [2010] B66シナリオ1)。これは、顧客が機器の設計を指定し、製造工程に関与しているほか、製造中の機器を占有し、製造を完了するために他の企業を参加させる能力も有

8 委託販売契約については、販売業者への製品の引渡時には収益を認識しない (IASB [2010] B56)。

しているためである。一方で、標準設計の機器製造の場合（「シナリオ 2－製造された機器」）においては、顧客は機器の設計に関与しておらず、契約期間を通じての管理的な関与もないため、機器の引渡準備ができるまでは機器を占有することができない。したがって、企業の履行義務は、顧客に機器を提供することであり、引渡時まで収益は認識されないことになる（IASB [2010] B66 シナリオ 2）。

適用指針での解釈は、法的所有権（法的権利）の有無が必ずしも収益認識の指標となるわけではなく、無条件の支払い義務や占有も合わせて、総合的に判断すべきものであることを示していると言える。

以上、公開草案に示されている「支配の移転」は、形式に照らし合わせながら、実質を判断するという一見当たり前のようにみえる考えが示されているが、経済的実質を見極める判断基準は依然として明確になっていないように受け止められる。

Ⅲ 経済的実質主義の背景と本質

財務会計は取引および他の諸事象の法的側面と経済的効果の両方に考慮を払っているが、それらの取引または事象の経済的実質が法的形式と相違している場合には、経済的実質の方を強調する会計処理が行われる。これを経済的実質主義（substance over form）⁹という。IASB 概念フレームワーク¹⁰、FASB 概念フレームワーク¹¹にも規定されており、会計基準としては、代表的なものとして金融商品¹²やリース¹³が挙げられる。基準では、取引を法的形式ではなく、実質と財務上の実態に従うものと規定している。ここでは、経済的実質主義の背景と本質について考察する。

9 経済的実質優先、実質優先の原則、実質優先主義、実質優先、実質優先原則、形式よりも実質など、様々な呼称が存在するが、本稿では経済的実質主義とする。

(1) 背景

経済的実質主義とは、1970年の APB (Accounting Principles Board : 会計原則審議会) 第4号において「法的形式が経済的実質と異なり、法的形式が異なる処理を示唆する場合であっても、財務会計は事象の経済的実質に力点を置く (APB [1970] par.127)」として会計基準に導入された概念である。その背景には、1966年に AAA (American Accounting Association : アメリカ会計学会) から ASOBAT (A Statement of Basic Accounting Theory : 基礎的会計理論) が公表され、会計を「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである (AAA [1966] 1 頁)」とする意思決定有用性¹⁴が規定されて以降、会計情報は投資家の意思決定に有用な情報の提供という側面がより重視されるようになったことが挙げられる。意思決定有用性は、収益費用アプローチよりも資産

-
- 10 「情報が表示しようとする取引その他の事象を忠実に表現するためには、取引その他の事象は、単に法的形式に従うのではなく、その実質と経済的実態に即して会計処理され表示されることが必要である。取引又はその他の事象の実質は、その法的形式や考案された形式から明らかな内容と必ずしも一致するとは限らない。例えば、企業は文書によって法的所有権を相手に移転するなどの方法で資産を処分することがあるが、処分した資産が有する将来の便益を当該企業が享受し続けられるようにする契約が存在することがある。このような状況において、資産の売却を報告することは、(本当に取引があったとしても) 行われた取引を忠実に表現したことにはならない。(IASB [1989] par.35)」
 - 11 「実質優先性もまた支持された概念の一つではあったが、いまだに必要がないという理由から階層構造図には含まれていない。信頼性の特性、とくに表現の忠実性の特性には、実質よりも形式を優先する会計上の表現が入り込む余地がほとんどない。いずれにせよ、実質優先性は、正確に定義できないかなり漠然とした概念である。(FASB [1980])」
 - 12 IAS 第32号「金融商品－表示」「金融商品の法的形式ではなく実質が、企業の財政状態計算書における分類を決定する。実質と法的形式とは通常は一致するが、常にそうであるわけではない。金融商品の中には、資本としての法的形式をとっているが実質は負債であるものもあり、資本に関連する特徴と金融負債に関連する特徴とを併せもつものもある。(par.18)」
 - 13 IAS 第17号「リース」「取引及びその他の事象は、単なる法形式ではなく、その実質と財務上の実態に従って会計処理され、表示される。(par.21)」
 - 14 意思決定有用性アプローチ (decision-usefulness approach) は、会計を一つの情報システムとみなした上で、その基本的な機能を、「経済的意思決定に有用な情報を提供すること」と想定する会計理論である (藤井[2002])。

負債アプローチ、取得原価よりも時価、法的形式よりも経済的実質を重視する傾向を強めることに寄与した。特に、デリバティブを中心とした金融商品の台頭を背景に、取得原価主義によるオフバランス取引の認識問題を「将来の経済的便益の帰属」や「リスクの移転」といった、オフバランス取引の「経済的実質」に焦点を当てた議論が展開された（藤井[1997]255頁）。

（2）曖昧な概念

「経済的実質」という用語は、FASB 概念フレームワーク設定時において、その概念を「明確に定義づけることはできない（加藤[1990]）」と指摘され、結果的に「実質優先性は、正確に定義できないかなり漠然とした概念である。（FASB [1980]）」という表現で規定されたように、曖昧なものである。これは、ある経済事象をいかなる状態・側面をもって当該経済事象の「経済的実質」とみなすかを、先験的かつ一意的に決定することは、多くの場合、不可能であることに起因する。また、会計において何を認識・測定されるべき「経済的実質」とするかは、何を会計の目的とするかによって根本的に異なってくるのである（藤井[1997]178頁）。つまり、経済的実質主義は、極めて理論負荷性の高い概念であるという問題があり、何が取引の実質であり、経済的実態であるかは、どのような理論に依存するかによって変化する可能性を持っている（澤邊[2005]）。

大日方は、経済的実質主義が機能する要件として、①会計で表現すべき実質が決められている、②実質に応じて適用すべき会計処理が一義的に決められている、という2つの条件と偽装された複数の形式に対して、実質が単一のケースとしており、「形式 対 実質」が「1 対多」のケースははなから問題にならないとする¹⁵。また、重要な問題点として、なにが実質であるか、実質が与えられたときにどのような尺度で会計処理が一義的に決まるかという2つを挙げている。一般に会計がとらえるのは常に取引の一面だけであり、必ずしも取引の全貌はとらえきれず、どの側面をとらえるべきかは、選択の問題であり、経済的実質主義はその選択の規準にはならないと指摘している（大日方[2007]）。

(3) 経済的実質の本質

経済的実質主義が必要となるのは、会計処理の対象とされる事象の経済的実質は通常、法的形式に合致するが、経済的実質と法的形式とが合致しない場合があるためである。法的形式と経済的実質が乖離するのは、リース取引に見られるように流動的な経済社会のなかで、取引の実質に法が追いついていないことが一因と考えられる¹⁵。リース取引では、賃貸借取引という法的形式をとっているが、法的解釈では取引の実質を鑑みて売買取引とされており¹⁷、これは、法的形式と経済的実質が異なる場合というのは、法的形式と法的効果（解釈）が異なる場合を指すものと考えられる。そして、会計において経済的実態を判断するメルクマールは、将来キャッシュ・フローの流入または流出が生じる可能性が高いかどうかであり（古市[2007]）、最終的に経済的実質は法的効果の実質的な解釈に委ねられることになる。つまり、経済的実質とは法的権利義務の実質的な解釈を指すと言える¹⁸。

しかし、法的解釈は、裁判において争われるものであり、会計処理のような

15 我が国の概念フレームワークにおいても「1対多」のケースは経済的実質主義と区別されている。「会計情報が比較可能であるためには、実質が同じ、すなわち、企業の将来キャッシュ・フロー（の金額、タイミング、不確実性）が投資家の意思決定の観点から同じとみられる場合には同一の会計処理を、それが異なる場合には異なる会計処理がなされていなければならない。この比較可能性は、しばしば形式と実質が分離している2種類の状況をめぐって議論されてきた。1つは、2つの取引（企業活動）の法的形式が異なっているが、同じケースである。その場合、2つの取引には同じ会計処理が適用される。この要請は、従来から実質優先と呼ばれており、この意味での比較可能性は、表現の忠実性と重複している。もう1つは、2つの取引（企業活動）の外形的形式や一般属性が同じであるもの、実質が異なるケースである。（ASBJ [2006] par.20）」

16 詳しくは、山根[2010]を参照。

17 最判昭和57年10月19日、最判平成5年11月25日、最判平成7年4月14日、最判平成19年9月15日

18 かつて黒澤は、法と会計実務の関係について、「法の解釈が会計の実務と理論に依存して発展し、又会計の実務と理論が法改正の原動力となっている（黒澤[1968]）」として、「会計実務は、商人間に慣習として発展し、それが一般に承認された限度で多かれ少なかれ商慣習法をして法を形成し、やがて必要に応じて成文化される過程をとる（黒澤[1968]）」と、法は商慣習（会計）により形成されていく過程をとるととらえている。

日常的な処理を必要とするものにとって、判決を待つ余裕はない。また、近年の企業により遂行される取引の多様化に会計基準が追いついていかないという状況にも関連している。これは、会計基準の設定アプローチにおいて、規則主義¹⁹から原則主義²⁰への移行が進んでいることから推察されるように、取引の多様化によって数値基準等の形式を重視した会計基準では現実の取引の実態を表現できない現状がある。そして、概念フレームワークにおいて、客観的な検証可能性（verifiability）を重視した信頼性（reliability）がより目的適合性（relevance）を重視した忠実な表現（faithful representation）にとって代わられているように、形式にこだわらない経済的実質の開示という側面が強調されてきているのである²¹。

以上、経済的実質主義とは、取引のどの側面をとらえるかという点において、先験的にかつ一意的に決定する規準として困難なものであるが、窮極的には法的効果（解釈）がその本質であろうということが指摘できる。また、取引の多様化によって、経済的実質主義はより強まっているとの解釈ができる。

VI おわりに

収益認識プロジェクトでの提案モデルは、契約の履行義務の充足に焦点を当て、支配の移転のメルクマールとして法的所有権等の形式要件を示しているが、

19 原則的な基準を定めるのみならず、実務上の混乱を減らすために数値基準などの詳細な実務指針を公表して、会計担当者や監査人の判断の余地を狭めようとするアプローチ（富塚[2011]）

20 基礎的な概念や原則的な基準のみを定めておいて、実務上は会計担当者や会計監査人の判断に委ねるアプローチ（富塚[2011]）

21 目的適合性と信頼性については、FASB 概念フレームワークにおいて両者のトレードオフについて触れられている。また、目的適合性に重心が移動すれば主観性が高まり、信頼性に重心が傾けば客観性が強まる。測定属性に即していえば、前者の場合には時価主義的傾向が強まり、後者の場合には歴史的原価主義の傾向が強まる（津守[2002]）。

必ずしも実質を無視した形式主義をとっているわけではないことが明らかになった。また、経済的実質主義は、曖昧な概念であり、何を持って経済的実質とするかが非常に困難なものであるが、将来キャッシュ・フローの流入・流出をメルクマールとすれば、経済的実質とは法的効果（解釈）に一致すると言える。

経済的実質主義を考える上で焦点になるのは、形式と実質である。言うまでもなく、両者が一致していれば、問題は生じないが、現実の経済取引において両者が一致しないことが少なくないのは上述のとおりである。本来、形式とは実質を客観的に判断するための材料として存在するものであるが、実質のある一面しかとらえきれないという限界を内在している。会計基準においては、比較可能性の向上を指向して画一的な基準を定めようと試みが行われるが、それは取引やその結果として保有する資産・負債を外形に従って分類することになり、結果的に実質より形式を優先することになる。経済的実質主義は、法的形式に従っていれば、会計処理として妥当であるという思考を排除するための機能もあり、その点では形式主義を補完している。しかし、実質を重視すると客観性に乏しく、検証可能性や継続性が犠牲になるとも考えられる。

形式重視と実質重視は、情報の質的特性や客観性・主観性、基準設定アプローチなどにおいて、トレードオフ関係にあるが、二項対立的に議論することに意味があるとは考えられない。比較を可能とするための一定の形式は必要であり、そのために個々の取引の特性が捨象されるのはある程度は避けられないと言える。重要となるのは、実質に合わせた認識・測定を行える概念の一貫性であり、メタ基準として精度の高い概念フレームワークが求められることになる。

【参考文献】

- ASBJ [2006] : 企業会計基準委員会『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』、2006年12月
- APB [1970] : Accounting Principles Board, Basic Concepts and Accounting Principles underlying Financial Statements of Business Enterprises, 1970 (日本公認会計士協会国際委員会訳『AICPA 会計原則審議会意見書：アメリカの会計原則』大蔵財務協会、1978年)
- FASB [1980] : Financial Accounting Standards Board, Statements of Financial Accounting Concepts, 1980, par.160. (平松一夫、広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念 増補版』中央経済社、2002年、137頁)
- IASC [1989] : International Accounting Standards Committee, Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, July 1989
- IASB [2010] : International Accounting Standards Board, "Exposure Draft, Revenue from Contracts with Customers", June 2010
- 大日方 [2007] : 大日方隆『アドバンスト財務会計』中央経済社、2007年10月、148,149頁
- 加藤 [1990] : 加藤盛弘 監訳『会計原則と会計方針』森山書店、1990年、100頁
- 黒澤 [1968] : 黒澤清 編『近代会计学体系 I 会计学の基礎概念』中央経済社、1968年11月、2頁
- 佐藤、角ヶ谷 [2009] : 佐藤信彦、角ヶ谷典幸 編『リース会計基準の論理』税務経理協会、2009年8月、48頁
- 澤邊 [2005] : 澤邊紀生『会計改革とリスク社会』岩波書店、2005年2月、127,128頁
- 辻山 [2010] : 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巻第4号、森山書店、2010年4月、5頁
- 津守 [2002] : 津守常弘『会計基準形成の論理』森山書店、2002年2月、233頁
- 津守 [2003] : 津守常弘「収益認識をめぐる問題点とその考え方」『企業会計』Vol.55, No.11、中央経済社、2003年11月、22頁
- 富塚 [2011] : 富塚嘉一「「原則主義 vs. 細則主義」を越えて」『企業会計』Vol.63, No.1、中央経済社、2011年1月、79頁
- 濱本 [2011] : 濱本道正「請負契約における収益認識について」『企業会計』Vol.63, No.6、中央経済社、2011年6月、4頁
- 平野 [2008] : 平野裕之『契約法 民法総合5』信山社、2008年3月、3～7頁
- 藤井 [1997] : 藤井秀樹『現代企業会計論』森山書店、1997年9月
- 藤井 [2002] : 藤井秀樹「英米型会計規制の信念としての意思決定有用性アプローチ—わが国はそれとどう付き合うべきか—」『JICPA ジャーナル』第14巻第8号、第一法規、2002年8月、21-27頁
- 古市 [2007] : 古市峰子「担保の会計処理をめぐる一考察」『金融研究』第26巻第3号、日本銀行金融研究所、2007年8月、23頁
- 山根 [2010] : 山根陽一「債権法改正が会計に及ぼす影響—ファイナンス・リース取引を例に—」『経済学論集』第34巻第1号、大阪経済法科大学経済学会、2010年12月

