

収益認識会計基準の現状と課題

——「IASB 公開草案：顧客との契約から生じる収益」の検討——

藪下 保弘・鈴木 基史

収益認識会計基準の現状と課題

——「IASB 公開草案：顧客との契約から生じる収益」の検討——

藪下 保弘・鈴木 基史

キーワード：概念フレームワーク，履行義務，経済的実質，回収可能性

はじめに

2010年6月24日、IASBから「公開草案：顧客との契約から生じる収益（以下、「ED」とする）¹」が公表され、同日付でFASBからも実質同内容の公開草案が公表されている²。

EDでは、「契約における履行義務を識別し、識別された履行義務が充足されたとき、収益を認識する³」として、①顧客との契約の識別、②別個の履行義務の識別、③取引価格の算定、④別個の履行義務への取引価格の配分、⑤履行義務の充足時の収益認識という5つのプロセスにより収益の認識をおこなう提案がされている。「顧客との契約」「履行義務」などを要件として収益の認識を行なう提案は、2008年12月にIASBとFASBの共同プロジェクトが公表し

1 IASB, *Exposure Draft ; Revenue from Contracts with Customers*, June 2010（邦訳参考引用：ASBJ「公開草案：顧客との契約から生じる収益」）

2 FASB, *Proposed Accounting Standards Update Exposure Draft “Revenue Recognition Topic605 : Revenue from Contracts with Customers”* June 2010が公表されている。川西安喜「収益認識に関するFASBの公開草案」『会計・監査ジャーナル』No.662, 2010.9, pp.9-16
なお、本論文では、IASB公表のものを用いることとし、各パラグラフの根拠の説明には、IASB, *Basis for Conclusions Exposure Draft ; Revenue from Contracts with Customers*, June 2010（邦訳参考引用：ASBJ「結論の根拠 公開草案：顧客との契約から生じる収益（以下、「ED（結論の根拠）」とする）」）を用いる。

3 ASBJ[2010]「公開草案「顧客との契約から生じる収益認識」に対するコメント」2010.10.22（https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20101022.pdf）

たディスカッション・ペーパー⁴(以下、「DP」とする)の流れを汲むものであり、これまでのあらたな収益認識に関する議論の延長線上にあるものである。

また、わが国の収益認識を巡る議論として、2009年7月にJICPA(日本公認会計士協会)から「研究報告⁵」、ASBJから「論点整理⁶」が公表されている。前者は、現行IFRSに照らし合わせた議論であり、後者はIASB/FASB共同プロジェクトのDPによる提案に関する議論である。これらはともに、わが国の会計プロフェッションのIFRSに対する取り組みであり、IFRSへのコンバージェンスまたはアドプションが加速化しているにとらえられよう。本論文ではEDを概観し、IFRSが目指す収益認識の会計基準を探りたい。

2. EDの概要

2-1 ED公表の背景

現行のIFRSにおける収益に関する基準は、「IAS18(収益)⁷」「IAS11(工事契約)⁸」および「IASCフレームワーク(par.70(a), pars.74-77, pars.92-93)⁹」に規定されてはいるものの、「理解が困難で、単純ではない取引への適用が困難となる場合がある。加えて、これらの基準には、複数要素契約に関する収

4 IASB, *DISCUSSION PAPER Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, 2008.12 (ASBJ「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見解」, 2008.12)

辻山栄子[2009]「IFRSディスカッションペーパー「財務諸表の表示」及び「収益認識」の解説」日本証券アナリスト協会, 2009, pp20-31

川西安喜「討議資料「顧客との契約における収益認識に関する予備的見解」『会計・監査ジャーナル』No.645, p.74 に詳しい

5 JICPA「会計制度委員会研究報告第13号 我が国の収益認識に関する研究報告(中間報告) - IAS第18号「収益」に照らした考察 -」2009.7.9

6 ASBJ[2009]「収益の認識に関する論点の整理」, 2009.9.8

7 IASB, IAS 18, *Revenue*, Dec.1993 (邦訳参考引用: ASBJ/FASB監訳『国際財務報告基準(IFRS)2009』国際会計基準委員会財団編, 中央経済社, 2009.11)

8 IASB, IAS11, *Construction Contracts*, Dec.2008 (邦訳参考引用: ASBJ/FASB監訳『国際財務報告基準(IFRS)2009』国際会計基準委員会財団編, 中央経済社, 2009.11)

9 IASC, July.1989 (IASB, Apr1.2001採用)

益認識のような重要なトピックに関して、限られたガイダンスしかない (par.IN1)」という状況である。一方、現行の US GAAP における収益の認識規準は、概念フレームワークの内的な矛盾の存在に加え、包括的でしかも論理一貫した会計基準が存在しておらず¹⁰、「US GAAP は幅広い収益認識概念から構成されており、特定の産業又は取引に関する膨大な定めのため、経済的に類似する取引が異なって会計処理される可能性がある (par.IN1)」という状況である。

そこで IASB と FASB は、IFRS と US GAAP の収益に関する基準の現状を理解したうえで、「共同プロジェクトを立ち上げ、収益認識に関する原則を明確化し、IFRS 及び US GAAP のための共通の収益基準を開発すること (par.IN2)」となった。そして ED では、以下の列挙を両ボードの共同プロジェクトの達成目的としている (par.IN2)。

- (a) 現行の収益認識基準及び実務の不整合及び欠点を取り除く。
- (b) 収益認識の論点を取り扱うためのより堅牢なフレームワークを提供する。
- (c) 企業間、産業間、法域間及び資本市場間における収益認識実務の比較可能性を向上させる。
- (d) 企業が参照しなければならない定めの数減らすことによって、財務諸表の表示を簡素化する。

このように ED は、「これらの目的を達成するため、IASB 及び FASB は、収益に関する基準草案を共同で開発し、IFRS 及び FASB による会計基準コード化(ASC)に対する修正を提案している。(par.IN3)」ことをイントロダクションで述べている。

ただし、ED の公表にいたるまでの議論には、DP へのコメント提出者の意見等を検証することも必要であろう。たとえば、現行の基準の変更を支持しない意見があることも事実であり、それについては ED (結論の論拠) では次の

10 鈴木・藪下「収益認識と資産負債アプローチ：FASB／IASB 共同プロジェクトに関する考察」『富大経済論集』第54巻第3号、2009.3、pp.232-235 を参照。

ように述べている。

「コメント提出者の大半は、収益の財務報告を改善するという両審議会の目的への支持を表明した。しかし、一部のコメント提出者は、収益認識に関する現行の基準（特に、実務上うまく機能し、意図している各種の契約に関して有用な情報を提供していると思われるもの）を置き換える必要があるかどうかについて、疑問を呈した。

(a) US GAAP については、一部の人は新しい収益認識モデルが必要かどうかについて疑問を示した。その理由は、会計基準改訂 No.2009-13「複数の引渡物がある収益契約」(ASU 2009-13)により、収益認識プロジェクトが解決すべきものとして示した論点の一部が解決されているからである。さらに、FASB 会計基準コード体系 (ASC) により、収益に関する現行の定めアクセスし調査する手順が単純化されている。

(b) IFRS については、一部の人は、IASB による現行基準の改善は、現行の基準を置き換えずに、重要な論点（例えば、複数要素契約）についての追加的な定めを開発することで可能であると考えている。

(par.BC7)」

結果的として、「両審議会は、現行の収益認識の定めが多くは置換えをせず改善することも可能であると承知している。しかし、両審議会の考えでは、US GAAP の最近の変更の後においても、IFRS と US GAAP の現行の定めは、引き続き首尾一貫しない収益の会計処理を生じさせ、したがって将来における収益認識の問題に対処するための堅牢なフレームワークを提供しないこととなる。さらに、現行の定め修正では、収益認識プロジェクトの目標の1つが達成できないこととなる。企業が業界、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である。収益は財務諸表の利用者にとって重大な数字であることから、両審議会の考えでは、IFRS と US GAAP で収益に関する共通の基準を持つことが、高

品質のグローバルな会計基準の単一のセットという目標の達成に向けての重要な一歩である。(ED (結論の根拠) par.BC8)」という経緯を背景に持ち、EDは公表された。

なおEDは、収益認識基準設定の目的を「顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性についての有用な情報を、財務諸表の利用者に報告するために、企業が適用しなければならない原則を定めることである。(par.5)」としている。そして、適用範囲は、「収益(両審議会のそれぞれの概念フレームワークで定義されている)には、顧客との契約により生じる収益と、他の取引又は事象により生じる収益が含まれる。(ED (結論の根拠) par.BC9)」がEDは、「収益の部分集合である顧客との契約により生じる収益のみに適用される。」ものとしている¹¹。また、IAS18においては「経済的便益の総流入」に言及して収益の定義をしているが¹²、EDでは「企業が顧客との契約における履行義務を充足した結果」として取り扱っている事が特徴である¹³。このようなことから、EDの適用範囲は、(a)「IAS 17 (リース)」

11 「両審議会が顧客との契約により生じる収益のみに適用されるモデルを開発したのは、2つの理由がある。第1に、顧客に財又はサービスを提供する契約は重要な経済事象であり、ほとんどの企業の活力源である。第2に、IFRSとUS GAAPにおける収益認識の定め的大部分は、顧客との契約に焦点を当てている。両審議会の目的は現行の収益の定め的大部分を置き換えることのできる基準を開発することなので、そのモデルは範囲の広さが少なくともそれらの定め以上であることが必要である。(ED (結論の根拠) par.BC9)」

12 「収益とは、持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす一定期間中の企業の通常の活動過程で生ずる経済的便益の総流入をいう。(IAS18 par.7)」

13 「ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、現行の収益の定義を明確化するか又は収益の共通の定義を開発することを両審議会に求めた。両審議会は、収益の定義は、両者の共同の概念フレームワーク・プロジェクトで検討すべき問題であると判断した。しかし、IASBは、IAS第18号「収益」での収益の定義ではなく、IASBのフレームワークでの収益の記述を、公開草案に引き継ぐことを決定した。IASBは、IAS第18号の定義は「経済的便益の総流入」に言及していることに留意し、その言及が、企業は財又はサービスに対する顧客からの前払を収益として認識すべきであると示唆しているものと誤読する人々がいるかもしれないとIASBは懸念した。BC27項からBC34項で説明するように、収益の認識は、本基準案に従って、企業が顧客との契約における履行義務を充足した結果としてのみ行われる。(ED (結論の根拠) par.BC11)」

の範囲にあるリース契約, (b) 「IFRS4 (保険契約)」の範囲にある保険契約, (c) IFRS9 (金融商品)」または「IAS39 (金融商品: 認識及び測定)」の範囲にある契約上の権利又は義務, (d) [FASB の公開草案における本項は, IASB の公開草案では使用せず], (e) 交換の当事者ではない顧客への販売を容易にするための, 同業他社との非貨幣性の交換取引 (例えば特定の場所で適時に需要を満たすための原油の交換) を除くすべての顧客との契約に適用される (par.6)。

2-2 EDのコア原則

EDは, 次のコア原則を提案しており, 5つのステップにより収益の認識をおこなうものとしている¹⁴。

- ① 顧客との契約を識別する
- ② 契約における別個の履行義務を識別する
- ③ 取引価格を算定する
- ④ 当該取引価格を別個の履行義務に配分する
- ⑤ 企業がそれぞれの履行義務を充足した時に収益を認識する

上記①から⑤の順にパラグラフと照らし合わせながら, これらを概観したい。

2-2-1 顧客との契約の識別

EDでは, 契約とは, 「強制可能な権利及び義務を生じさせる2者以上の当事者間における合意」であり, 顧客とは, 「企業の通常活動のアウトプットである財又はサービスを取得するため, 当該企業と契約した当事者」と定義されている¹⁵。そして, 契約は, 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く, 顧客との契約を成立させるための実務及びプロセスは, 法域, 業界及び企業によって異なり, 同一企業内でも異なる場合があります (例えば, 顧

14 矢島学「IASB「収益認識に関する公開草案」について」『企業会計』Vol.62 No.10, 中央経済社, 2010, p.19

15 ED, Appendix A Defined terms, p.38 (邦訳書, 付録A 定義された用語, p.35)

客の種類又は約束した財又はサービスの性質に左右される場合がある)企業は、契約が存在するかどうかを判定する際に、これらの実務やプロセスを考慮しなければならない。(par.9)。なお、契約は次のすべての要件、を満たす場合のみ存在する (par.10)。

- (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。

また、「契約の結合および分割¹⁶」として、ほとんどの場合に企業はEDを単一の契約に適用するが、企業が契約を結合又は分割するかどうかによって、収益認識の金額と時期が異なる場合があり得る (par.12)。ある契約における財又はサービスの対価が、その他の契約における財又はサービスの対価に依存する場合 (契約価格が相互依存的である場合¹⁷) には、企業は、複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理をしなければならないと規定されている。(par.13)。さらに、「契約の変更¹⁸」とは、契約の範囲又は価格の変更であり、移転される財又はサービスの性質又は金額の変更、履行の方法又は時期の変更、あらかじめ合意した契約価格の変更が含まれる (par.17)。なお、契約の変更は、契約の要件が満たされる場合のみ¹⁹、適用しなければならない (par.18)。

16 *Ibid.*, pars.12-16

17 次の例が列挙されている。

(a) 契約が同時又はほぼ同時締結されている。(b) 契約が単一の商業的な目的を有するままとりとして交渉されている。(c) 契約が同時又は連続的に履行される。(par.13)

18 *Ibid.*, pars.17-19

19 *Ibid.*, par10 参照

2-2-2 別個の履行義務の識別

次に、EDは履行義務を「財又はサービスを顧客に移転するという当該顧客との契約における（明示的であれ、黙示的であれ）強制可能な約束²⁰」と定義している。また、「企業は、すべての約束した財又はサービスを識別するため、また、約束した財又はサービスのそれぞれを別個の履行義務として会計処理すべきかどうかを決定するために、契約条件及び企業の実務慣行を評価しなければならない。（par.20）」ことが記されている。そして、複合取引について、企業は財又はサービスが区別できるときのみ別個の履行義務として会計処理しなければならないとされている（par.22）²¹。ついては、財又はサービスは次のいずれかに該当する場合は区別できる場合に区別をできるとしている（par.23）。

- (a) 企業（又はその他の企業）が、同一の、又は類似する財又はサービスを別個に販売している。
- (b) 財又はサービスが次の条件の双方を満たしていることにより、企業が財又はサービスを別個に販売し得る。
 - (i) 財又はサービスに、区別できる機能があること——財又はサービスに区別できる機能がある場合とは、それが、それ自体で又は顧客が企業から取得した（若しくは企業又は他の企業が別個に販売している）他の財又はサービスとの組合せのいずれかで、効用がある場合である。
 - (ii) 財又はサービスに、区別できる利益マージンがあること——財又はサービスに区別できる利益マージンがある場合とは、財又はサービスが区別できるリスクにさらされていて、当該財又はサービスを提供するのに必要な資源を企業が別個に識別できる場合である。

なお、企業が約束した財又はサービスを同時に顧客に移転する場合において、

20 *Ibid.*, Appendix A Defined terms, p.38（同上, p.35）

21 なお、財又はサービスを区別できない場合には、「企業は、区別できる財又はサービスの約束を識別するまで、その財又はサービスを他の約束した財又はサービスと結合しなければならない。場合によっては、契約に含まれている約束した財又はサービスのすべてを単一の履行義務として会計処理する（par.22）」ことになる。

複数の履行義務を一緒に会計処理しても、収益認識の金額と時期がこれらの履行義務を別個に会計処理したのと同じになるときは、本基準案の認識及び測定に関する定めを、個々の履行義務に別々に適用する必要はない (par.24)。

2-2-3 取引価格の算定

つづいて、顧客との契約の取引金額の算定にあたり、取引価格は、財又はサービスの移転と交換に、企業が顧客から受け取ると見込まれる対価を確率で加重平均した金額を反映したものであるとしている (par.35)。しかし、取引価格を合理的に見積ることができない場合には、企業は、履行義務の充足による収益を認識してはならないとされており (par.41)、取引価格の算定にあたり、企業は

- (a) 回収可能性
- (b) 貨幣の時間価値
- (c) 現金以外の対価
- (d) 顧客に支払われる対価

を考慮しなければならない (par.42)。上記 (a) から (d) の内容を図表1に示す。

図表1

項目	
(a) 回収可能性	顧客の信用リスクを指し、約束した対価の金額を顧客が支払う能力である。取引価格の算定にあたり、企業は、約束した対価の金額を、顧客の信用リスクを反映するように減額しなければならない。(par.43)
(b) 貨幣の時間価値	契約に重大な財務要素が（明示的であろうと暗示的であろうと）含まれている場合には、企業は、取引価格の算定にあたり、約束した対価の金額を、貨幣の時間価値を反映するように調整しなければならない（par.44）。
(c) 現金以外の対価	現金以外の対価（又は現金以外の対価に関する約束）を、公正価値で測定しなければならない。現金以外の対価の公正価値を合理的に見積れない場合には、企業は、対価と交換に移転される財又はサービスの独立販売価格を参照して、間接的に対価を測定しなければならない（par.46）。
(d) 顧客に支払われる対価	<p>(a) 取引価格の減額，したがって収益の減額。</p> <p>(b) 顧客が企業に提供する区別できる財又はサービスに対する支払（par.23で区別される財又はサービス）。</p> <p>この場合、企業は、当該財又はサービスの購入を、仕入先からの他の購入を会計処理するのと同じ方法で会計処理しなければならない。</p> <p>(a) と (b) の組合せ。</p> <p>この場合、顧客に支払われる対価が顧客から受け取る財又はサービスの公正価値を超過する金額について、企業は取引価格を減額しなければならない。顧客から受け取る財又はサービスの公正価値を合理的に見積れない場合には、顧客に支払われる対価の全額を、取引価格の減額としなければならない（par.48）。</p>

2-2-4 別個の履行義務への取引価格の配分

さらに、企業が顧客に対して財又はサービスを別個に販売するであろう価格を「独立販売価格」と定義し²²、企業は、契約開始時に、個々の履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格に比例して、すべての別個の履行義務に取引価格を配分しなければならないとされている (par.50)。独立販売価格の最良の証拠は、企業が財又はサービスを別個に販売する場合の、当該財又はサービスの観察可能な価格であり、契約上定められた価格や定価は、当該財又はサービスの独立販売価格を表すものと推定してはならず、独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合には、企業はそれを見積らなければならない (par.51)。

また、契約開始後に、取引価格の変動があった場合には、企業は、当該変動を契約開始時と同じ基礎により、すべての履行義務に配分しなければならない (事後の取引価格の変動の配分)。充足済みの履行義務に配分された金額は、収益又は収益の減額として、取引価格の変動が発生した期間に認識しなければならないとされており、企業は、契約開始後の独立販売価格の変動を反映させるために取引価格を再配分してはならない (par.53)。

2-2-5 履行義務の充足時の収益認識

最後のステップである履行義務の充足時の収益認識について、企業は「別個の履行義務の識別 (pars.20-24)²³」にしたがって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としている (par.26)。ここでEDにおける「支配」の定義とは、財又はサービスの使用を指図し、当該財又はサービスから便益を

22 *Ibid.*, Appendix A Defined terms, p.38 (同上, p.35)

23 本論文2-2-2節参照

享受する企業の能力である²⁴。財又はサービスの支配が移転しているかどうかは、別個の履行義務について個々に考慮しなければならず、顧客が財又はサービスの支配を獲得している指標には次のものが含まれる (par.30)。

- (a) 顧客が無条件の支払義務を負っている
- (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

なお、これらの指標はいずれも単独で顧客が財又はサービスの支配を獲得したかどうかを決定するものではなく、一部の指標は、特定の契約と関連性がない場合がある (par.31)²⁵。また、別個の履行義務の基礎となる約束した財又はサービスが顧客に連続的に移転する場合、企業はその履行義務について、顧客への財又はサービスの移転を最もよく描写する単一の収益認識の方法を適用しなければならず、企業はその方法を、類似する履行義務及び類似する状況に対して一貫して適用しなければならないとされている (par.32)。

3 EDの考察

例えば、現行のIFRSsでは、工事契約に関する会計基準にIAS11を適用するものとされている。IAS11は、「工事進行基準」の強制適用を要求している基準である (par.22)。しかし、EDは履行義務の充足により収益を認識することを基礎としており、また、IAS11の廃止を要求しているため (par.86)、工事進行基準が廃止されることになる。しかしED (結論の根拠) は、IAS11の廃止が工事完成基準の強制適用を要求していることではないことを確認している (par.BC21, par.BC33 (d), par.sBC64-66)。つまり、EDの収益認識のアプローチでは、履行義務を識別し、その履行義務が充足し (果たされ)、支配が移転する時点で収益を認識する。一見、工事が完成し、建物を顧客に引き渡

24 *Ibid.*, Appendix A Defined terms, p.38 (同上, p.35)

25 たとえば、物理的な占有および法的所有権は、サービスに関連しない (par.31)。

した時点で支配が移転すると考えられることから、これは工事完成基準に該当するのではないかと考えられるが、IASBとFASBの両ボードは、工事契約について異なる収益認識モデルを適用する理由はないと明言している（ED（結論の根拠） par.BC21）。またEDは、顧客による資産などの支配状況にもとづき、履行義務の充足が連続的に行なわれているか、契約終了時に行なわれるかを判断するように求めている（pars.B63-B68）²⁶。さらに、連続的に役務が移転される場合、移転を最もよく描写する方法を選択し、類似する履行義務についての類似する状況において一貫して適用することを求めている（par.32）。そして適切な収益認識の方法に、(a) アウトプット法²⁷、(b) インプット法²⁸、(c) 期間基準法²⁹を例示している（par.33）。このため、収益認識のパターンが変化する可能性がある。したがって、工事契約だけではなく、ソフトウェア開発の進行基準などにも同様に、契約の内容如何で、契約の終了期まで収益を認識できない可能性があるほか、連続的に収益の認識が行なえる場合であっても収益認識パターンが変化する可能性がある。

26 以下、本節の事例は、岩崎伸哉「IASBによる収益認識についての公開草案の実務への影響」『企業会計』Vol.62 No.10, 中央経済社, 2010, p.37 に拠っている。

27 アウトプット法は、収益の認識を、生産若しくは引渡の単位数、契約上のマイルストーン、又は、これまでに移転した財若しくはサービスの量の、移転される財若しくはサービスの総量に対する割合の調査に基づいて、行うものである。アウトプット法は、財又はサービスの移転の最も忠実な描写となることが多い。しかし、他の方法も、忠実な描写をより低いコストでもたらず場合がある。

28 インプット法は、これまでに投入した労力（例えば、消費した資源のコスト、労働時間、機械時間）の、投入される予定の総労力に対する割合に基づき収益を認識するものである。インプット法は、アウトプット法よりも直接的に観察可能であることが多い。しかし、インプット法の重大な欠点は、投入した労力と財又はサービスの移転との間に直接的な関係がないかもしれないことである。これは、企業の能力不足又はその他の要因により生じうる。インプット法を用いる場合には、企業は、インプットのうち顧客への財又はサービスの移転を描写しないもの（例えば、契約を履行するための材料、労働力その他の資源の異常な金額の仕損のコスト）を除外しなければならない。

29 時の経過に基づく方法。サービスが、時の経過とともに、均一に移転される場合には、企業は、契約の予想残存期間にわたり、定額法により収益を認識することになる（例えば、一部のライセンス）。

さらに、物品の販売についての出荷基準等については、ED（結論の根拠）は単純に出荷基準を否定してはいないが、2-2-5節でみたとおり、物品について顧客が使用を指図し便益を得る能力を得た時に顧客が支配を獲得するものであり（par.26）、支配の移転について4つの指標を示している（par.30）。ここでは、FOB（Free on Board）³⁰による輸出取引の船積基準において、移送中に製品が損傷された場合など、追加的なコストなしで代替品に無償で交換する商慣行が存在する例示があげられている（par.B46）。この例示では、製品の輸送中に顧客が企業からサービスを受けることとなり、企業は出荷時点では履行義務のすべてを充足しているわけではなく、その時点では収益の全部は認識しない。一部の収益は、輸送中に企業が損失リスクを負担する時に認識される（ただし重要性による）。このように、出荷時点で収益認識規準を見直す必要が生じる可能性があり、収益が帰属する期間が遅延されるなどの影響が考えられる。したがって、期間利益に変動をきたす可能性は否定できない。

むすび

本論文は当該EDを確認しながら、本公開草案が公表に至る背景を概観した。続いて、EDが提案する5つのステップについて同様にパラグラフを検証しながらIFRSの「顧客との契約から生ずる収益」とその認識、測定の方法を確認した。

本公開草案の公表は、FASBが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したことが嚆矢となり、同年9月にFASBとIASBが共同で当該プロジェクトを行なうことに合意されたものである³¹。その後2008年12月にDPが公表され、そこでは、収益の認識規準に「稼得過程アプローチ」を用

30 商品が船舶（または貨車、飛行機など）に荷積みされた時点で、その商品の所有権が買主に移転するという貿易取引条件の一形態である。輸出港にて荷積みするまでのコストは売主が負担するが、それ以降のコストは買主が負担する。

31 万代勝信「IASB・FASBの「収益認識プロジェクト」にかかる問題点」『會計』第177巻第4号、森山書店、2010.4、p.485

いることに否定的であり、資産と負債の変動に焦点を当てることによりその改善を試みていた（DP par.1.8）。そしてDPでは「正味のポジションにもとづく収益認識モデル³²」が提案され、正味のポジションという資産と負債の変動により収益の認識を行なうという提案から、資産負債アプローチにもとづく収益認識モデルと一般的に解釈されている³³。また、DPにおいて「履行義務の充足」に即して収益を認識するという提案がなされたが、履行義務充足の具体的な指標が「契約重視→財・用役の移転→支配の移転に着目→稼得プロセスの観察」と変遷しており、結局、従来モデルとの差異が明らかでなくなりつつあった³⁴。しかし、EDに対して、わが国の会計基準設定主体であるASBJは「我々は個々の契約における履行義務の充足ごとに収益認識が行なわれることにより、リスクと経済価値アプローチに比べ、このコア原則が類似する取引に整合的な会計処理をもたらすと考えるため、基本的に同意する。³⁵」としたうえで、「本公開草案では、ディスカッションペーパーで記載されていた契約の認識及び測定から、収益の認識及び測定という観点での明確化が行なわれ、履行義務の識別や支配の移転などに関するガイダンスが追加されており、大幅な改善が

32 「顧客との契約」は、企業に、顧客から対価を受け取る「権利」をもたらし、顧客へ財やサービスのような資産を移転する「義務」を課すが、このような権利と義務の組み合わせ（権利と義務の「正味の」ポジション）は、企業の権利と義務の間の関係に応じて単一の資産又は負債を生じさせることとなる。すなわち、もし、（測定時点で）残存する権利の測定値が（測定時点で）残存する義務の測定値を超えていれば、契約は資産（契約資産）となり（[図表1]参照）、逆の場合には、契約は負債（契約負債）となるとされる（DP pars.2.23-2.26）。（邦訳参考引用：ASBJ[2009], 18項）

契約資産又は契約負債は、測定時点の企業の契約における残存する権利及び義務の正味ポジションを反映しているとされる。測定時点における契約の正味ポジションが、契約資産となるか契約負債となるか（あるいは、ゼロポジションとなるか）は、契約における残存する権利及び義務の測定によって決まることになる（邦訳参考引用：ASBJ[2009], 18項脚注）。

（邦訳参考引用：ASBJ[2009], 18項及び脚注）

33 辻山栄子[2010]「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、2010.4、p.465

34 辻山栄子[2010], 同上稿, p481

35 ASBJ[2010], p1

行なわれていると考える³⁶」と、基本的には肯定的かつ評価する旨のコメントを發表している。

しかし、IASBとFASBが資産負債アプローチにもとづく包括的な収益認識モデルの構築のために多くの時間を要し、履行義務の充足により収益を認識するとしながらも、結果的に稼得過程アプローチと実務上変わりのない収益認識モデルに回帰していることは厳然たる事実である。収益認識は会計の中でも最も基本的かつ期間利益の算出に直接影響を与える大切な問題であることも含意である。今後、IFRSがどのように変化するのかという疑問を含めて、これらの動向を注視することが重要であることは間違いないようである。

参考・引用文献

ASBJ[2009]「収益の認識に関する論点の整理」, 2009.9.8

ASBJ[2010]「公開草案「顧客との契約から生じる収益認識」に対するコメント」2010.10.22
(https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20101022.pdf)

JICPA「会計制度委員会研究報告第13号 我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）
－IAS第18号「収益」に照らした考察－」2009.7.9

アーンスト・アンド・ヤングLLP著,新日本有限責任監査法人日本語版監訳『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 上巻』レクシスネクシス・ジャパン, 2009.8

アーンスト・アンド・ヤングLLP著,新日本有限責任監査法人日本語版監訳『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 中巻』レクシスネクシス・ジャパン, 2009.9

アーンスト・アンド・ヤングLLP著,新日本有限責任監査法人日本語版監訳『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 下巻』レクシスネクシス・ジャパン, 2009.9

デロイト・トウシュ・トーマツLLP著,有限責任監査法人トーマツ日本語版監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 詳説 第1巻』レクシスネクシス・ジャパン, 2010.8

デロイト・トウシュ・トーマツLLP著,有限責任監査法人トーマツ日本語版監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 詳説 第2巻』レクシスネクシス・ジャパン, 2010.8

デロイト・トウシュ・トーマツLLP著,有限責任監査法人トーマツ日本語版監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 詳説 第3巻』レクシスネクシス・ジャパン, 2010.8

36 ASBJ[2010], 同上

岩崎伸哉「IASBによる収益認識についての公開草案の実務への影響」『企業会計』Vol.62 No.10, 中央経済社, 2010

川西安喜「討議資料「顧客との契約における収益認識に関する予備的見解」」『会計・監査ジャーナル』No.645

川西安喜「収益認識に関するFASBの公開草案」『会計・監査ジャーナル』No.662, 2010.9

新日本有限責任監査法人編著『完全比較 国際会計基準と日本基準』レクシスネクシス・ジャパン, 2009.9

鈴木・藪下「収益認識と資産負債アプローチ：FASB / IASB共同プロジェクトに関する考察」『富大経済論集』第54巻第3号, 2009.3

辻山栄子[2009]「IFRSディスカッションペーパー「財務諸表の表示」及び「収益認識」の解説」日本証券アナリスト協会, 2009

辻山栄子[2010]「収益認識をめぐる実現・稼得過程の現代的意義」『曾計』第177巻第4号, 森山書店, 2010.4

万代勝信「IASB・FASBの「収益認識プロジェクト」にかかる問題点」『曾計』第177巻第4号, 森山書店, 2010.4

矢島学「IASB「収益認識に関する公開草案」について」『企業会計』Vol.62 No.10, 中央経済社, 2010

FASB, Proposed Accounting Standards Update (*Exposure Draft*) “Revenue Recognition (*Topic605*) : Revenue from Contracts with Customers” June 2010

IASB, *Exposure Draft ; Revenue from Contracts with Customers*, June 2010 (邦訳参考引用 : ASBJ 「公開草案：顧客との契約から生じる収益」)

IASB, *Basis for Conclusions Exposure Draft ; Revenue from Contracts with Customers*, June 2010 (邦訳参考引用 : ASBJ 「結論の根拠 公開草案：顧客との契約から生じる収益」)

IASB, *DISCUSSION PAPER Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, 2008.12 (ASBJ 「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見解」, 2008.12)

IASB, IAS11, *Construction Contracts*, Dec.2008 (邦訳参考引用 : ASBJ / FASB 監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2009』国際会計基準委員会財団編, 中央経済社, 2009.11)

IASB, IAS 18, *Revenue*, Dec.1993 (邦訳参考引用 : ASBJ / FASB 監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2009』国際会計基準委員会財団編, 中央経済社, 2009.11)

提出年月日：2010年12月7日