

研究ノート

国際会計基準審議会における収益認識プロジェクトの展開

山 内 高 太 郎

はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) とアメリカ財務会計基準審議会 (FASB) は、2002年より開始した収益認識の共同プロジェクトの成果として、2010年6月、公開草案「顧客との契約からの収益」を公表した。

公開草案で示された収益認識の基準は、権利と義務の正味ポジションを測定し、その増減により収益認識を行うというものであり、これまでの収益認識基準とは異なる方法で収益の認識および測定を行うことになる。また、認識、測定方法の変更に伴いこれまでの収益費用アプローチから資産負債アプローチへ理論的な転換が行われている。

本稿では、公開草案の公表に至るまでの収益認識プロジェクトの展開を考察することで収益認識についての考え方の変化を明らかにし、収益認識基準変更の意味について考察を行った。

1. 収益認識プロジェクトの推移 (ディスカッション・ペーパー公表まで)

収益認識プロジェクトは、2002年5月にFASBの審議事項(アジェンダ)となることで開始された。FASBにおいて収益認識基準の検討が必要とされた背景には、ハイテク業界における複雑な取引に現行の基準が十分に対応できない

こと、業界ごとに収益認識基準が乱立しており包括的な基準が存在しないこと、財務諸表の再修正増加の原因が収益認識に関する問題であるというアメリカ証券取引委員会 (SEC) の見解などがあったためである¹。

2002年9月のIASBとFASB合同会議において収益認識プロジェクトは、FASB主導によるIASBとFASBの共同プロジェクトとなった。「米国の概念基準書第5号（稼得利益に特有の認識規準として実現又は実現可能性及び収益稼得過程の終了という条件が求められている）と第6号（収益を資産及び負債の変動によって説明している）の間に矛盾があり、この矛盾を第5号が求めている「実現又は実現可能性及び収益稼得過程の終了という条件」を含まない形で解決していく方向性が示されていた²」というように、新しい収益認識基準は、収益費用アプローチではなく資産負債アプローチによって検討が行われることとなった。

2004年2月のIASB会議では、FASBより基本的な測定原則として「報告企業は、資産の増加又は負債の減少から生じる収益を、その増加又は減少の公正価値で測定する³」ことが示され、これにより公正価値測定が検討されることとなった。2004年5月のIASB会議では法的解放金額 (legal layoff amount) と顧客対価額 (customer consideration amount) という2つが検討され、法的解放金額 (公正価値測定) を用いる合意が暫定的になされた⁴。

しかし、法的解放金額を用いることにより生じる契約発生時収益 (selling revenue)⁵が問題となり、2005年6月のIASB会議では、契約発生時収益を認識しない履行価値 (performance value) という新しい考え方が導入された⁶。2005年9月のIASB会議において、履行価値は顧客ベース価値 (customer-based value) という用語に置き換えられた⁷。顧客ベース価値は、「顧客にとっての効用」を持つ成果物（製品、サービス又は利用権等）を単独で顧客に売却する場合の価格をいう⁸」というもので、顧客対価額による方法であった。2006年10月のIASBとFASBの合同会議では、顧客対価額による方法においても収益認識時点の決定について意見がわかれたため、法的解放金額と顧客対価額の両モデルについて平行して検討することとなった⁹。

このように、IASBとFASBは資産負債アプローチと公正価値を柱として取

益認識プロジェクトを展開してきたが、公正価値測定が問題となったことが伺える。公正価値測定を支えた考え方は、「市場で成立している資産・負債の公正価値をベンチマークとすることにより、これと比較して企業が効率よく義務を履行したかどうか（公正価値に対してオーバーパフォームしたか、アンダーパフォームしたか）を把握することが可能になると考えたのである¹⁰」ということにあった。また、開発中の保険契約や負債の測定、リースといった関連する他の基準が公正価値を用いているため、他の基準との整合性を重視するIASBの会計基準設計からも公正価値測定が必要とされていたと考えられる。

2007年10月のIASB会議において、資産負債アプローチにより開発された測定モデル（Measurement Model）と配分モデル（Allocation Model）が提案された。この2つの測定モデルは、後述するディスカッション・ペーパーに引き継がれることとなり、ディスカッション・ペーパーでは両モデルが示され、予備的見解として配分モデルを選択している。

（1）測定モデル

測定モデルは、法的解放金額と呼ばれていたものである。「このモデルでは、収益は、ある期間においてどのくらい業績（performance）が生じたかという別々の評価（separate evaluation）ではなく、特定の資産の増加及び特定の負債の減少を認識し、明示的に測定することから生じる¹¹」というように、期中の資産と負債の変動を測定して収益を認識することから測定モデルといわれる。

このモデルでは、特定の資産と負債は顧客との強制力のある契約から直接的に生じ、ある契約が実体にとって資産であるか負債であるかは、その契約において残存している未履行の権利と義務による¹²。また、契約の測定は、現在出口価格（current exit price）によって行われる¹³。このため、収益は、契約開始時に特定の資産が特定の負債を上回る場合（反対の場合は損失を認識する）¹⁴、契約開始後履行義務が充足されるにつれて契約資産の増加または契約負債の減少により認識される¹⁵こととなる。

(2) 配分モデル

配分モデルは、顧客対価額モデルと呼ばれていたものである。「このモデルでは、収益は、ある期間においてどのくらい業績が生じたかという別々の評価ではなく、特定の資産の増加及び特定の負債の減少を認識することから生じる¹⁶」。測定モデルとの違いは、契約の権利を契約で述べられている契約対価の金額で測定し、契約の義務は直接的に測定するのではなく、顧客対価を個別の履行義務に配分することで決定されることにある。

この結果、契約開始時において履行義務の総残高は顧客対価と等しい金額として測定される¹⁷ため、契約時に収益は認識されない。契約開始後、契約負債の減少または契約資産の増加した時に収益が認識される¹⁸こととなる。

2. 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12月、IASBはディスカッション・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 (*Discussion Paper Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*)」(以下、ディスカッション・ペーパー)を、FASBも同タイトルのディスカッション・ペーパーを公表した。

(1) 収益認識基準の改訂の必要性

ディスカッション・ペーパーでは、これまで発生主義、実現主義といった概念によって収益認識を行ってきたアプローチ(収益費用アプローチ)を、稼得過程アプローチ(earnings process approach)と呼んでいる。ディスカッション・ペーパーでは、稼得過程アプローチではなく、資産負債アプローチという新たなアプローチにより収益認識を行うことを提案している。このアプローチ転換について、アメリカ会計基準における問題と国際会計基準における問題にわけて理由をあげている¹⁹。

① アメリカの一般に認められた会計原則 (GAAP) における問題

アメリカでは、100以上の収益認識基準が用いられている。これらの多くは産業固有の基準であり、こうした状況をもたらした一因として稼得過程アプローチの適用があげられている。多様な収益認識基準の問題点として経済的に類似する取引が異なる結果となっていることをあげ²⁰、稼得過程アプローチは、時々、財務諸表において実体の契約上の権利及び義務を正しく表示しないことがあるとしている²¹。

また、多くの基準があるにも関わらず、サービスに関する一般的な収益認識基準がないことも問題とされている²²。

② 国際財務報告基準 (IFRSs) における問題

IASBの収益認識基準であるIAS第18号「収益」のパラグラフ14では、財 (goods) の販売による収益認識基準を示している。その中で収益認識基準の条件の1つとして「実体が、財の所有の重要なリスク及び経済的価値 (rewards) を買手に移転すること」をあげている。この条件は、財の支配 (control) のみを条件とするIASBの資産の定義と一致していないという問題がある²³。

また、複数要素契約 (multiple-element arrangement) に関するガイダンスが欠如していること、IAS第11号「工事契約」とIAS第18号の原則が一致していないこと²⁴も問題としてあげられている。

(2) 範 囲

ディスカッション・ペーパーで提案されるモデルは、顧客²⁵との契約²⁶に適用されるとしているが、IAS第39号「金融商品：認識及び測定」、IAS第4号「保険契約」、IAS第17号「リース」の範囲に含まれるものについては検討中とされている²⁷。また、契約が存在しない場合に収益または利得の認識をしている実体にディスカッション・ペーパーで提案されているモデルの与える影響については検討予定とされた²⁸。

(3) 収益認識原則

ディスカッション・ペーパーでは、顧客との契約における実体の正味ポジションの増加を基礎として収益を認識することを提案している²⁹。

この提案では、顧客との契約により実体は、顧客から対価を受け取る権利と顧客へ財またはサービスのような資産を移転する義務が生じる。この権利と義務の正味ポジションを契約資産（権利が義務を上回る場合）、契約負債（義務が権利を上回る場合）という³⁰。

図表1 契約における実体の正味ポジション

権利（対価を受け取る権利）	義務（財やサービスのような資産を移転する義務）
} 契約資産	

（出所：企業会計基準委員会「収益認識に関する論点整理」2009年9月、12頁。）

正味ポジションは、実体の履行や顧客の履行または経済状況の変動などにより変化するが、IASB、FASBの収益の既存の定義³¹により、顧客の履行による契約資産の減少または契約負債の増加は収益認識とならず、実体の履行による契約資産の増加または契約負債の減少のみが収益認識とすることができると考えられている³²。また、契約開始時³³における契約資産及び収益の認識を除外し³⁴、実体が義務を充足（satisfies）した場合のみ収益認識を認めている³⁵。

図表2 正味ポジションの変動による収益認識状況

	正味契約ポジション	契約資産	契約負債
顧客の支払い （残存する権利の減少）	減少	減少	増加
実体の財やサービスの提供 （残存する義務の減少）	増加	増加 （実体は収益を認識）	減少 （実体は収益を認識）

（出所：IASB, *Discussion Paper, Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, December 2008, par. 2. 32.）

(4) 収益認識時点

履行義務の充足 (satisfaction of a performance obligation) は、実体の契約における正味ポジションを増加させるため、履行義務の充足時点が収益認識時点となる³⁶。実体の履行義務の充足は、実体が約束した資産（財またはサービスのようなもの）を顧客に移転した時であり、移転時点はその資産の支配が顧客に移った時点とすることを提案している³⁷。

この提案は、IAS第18号で述べられた「リスク及び経済的価値の移転」ではなく、IASBの概念フレームワーク³⁸の資産の定義と整合させたことを意味している。このため、IAS第18号の認識時点と異なる場合がある。

また、資産に財だけでなくサービスを含んでいる³⁹ため、ある場合においてサービスは即時に費消され資産として認識されない場合があることを指摘している⁴⁰。

(5) 履行義務の測定の目的

正味ポジションの測定は、権利と義務の測定が必要である⁴¹としつつも、権利の測定については予備的見解を表明せず今後の検討課題とし、ディスカッション・ペーパーでは履行義務の測定に焦点をあてて検討が行われている。

履行義務の測定の目的は、(a)顧客への財またはサービスの移転を約束することから生じる各財務諸表日での実体の義務、(b)実体の報告期間における契約の業績について意思決定に有用な情報を描く (depict) ことにあるとしている⁴²。

(a) 実体の義務の描写

両審議会は、顧客に財またはサービスを移転する契約上の約束から生じる現在の実体の義務 (obligation) を描くためには、履行義務を充足するために必要な資産の金額を定量化することであると考えている⁴³。その金額には、予想コスト (expected costs)、貨幣の時間価値 (time value of money)、マージンが含まれるべきであるとされているが、議論を簡潔にするために貨幣の時間価値についてはディスカッション・ペーパーでは無視されている⁴⁴。

(b) 実体の契約の業績の描写

実体の履行義務の測定する他の目的は、包括利益計算書において契約における実体の業績を描写することにあるとされている⁴⁵。つまり、資産負債アプローチによる収益認識モデルとなっても、包括利益計算書は財政状態計算書と等しく重要であることを明示している。

(6) 履行義務の当初測定（2つのアプローチ）

履行義務の当初測定方法として、(a)現在出口価格アプローチ（current exit price approach）⁴⁶と(b)当初取引価格アプローチ（original transaction price approach）⁴⁷という異なる方法があげられている。

現在出口価格アプローチは、測定モデルと呼ばれたものであり、公正価値による測定を意味し、履行義務を市場で観察可能な金額で測定することを意図したものである。他方、当初取引価格アプローチは、配分モデルと呼ばれていたものである。

両審議会は、2つのアプローチを示したが、現在出口価格アプローチは契約開始時において契約資産又は契約負債を認識するため義務が履行されていない状態で収益が認識される場合があること、市場で観察可能な金額というものの実際には観察可能であることは少なく見積りを用いる必要があること、契約開始時において履行義務を誤って過小評価又は過大評価した場合の利益に与える影響といったことから、(a)現在出口価格アプローチではなく(b)当初取引価格アプローチを採用することを提案している⁴⁸。

(7) 履行義務の事後測定

実体の履行義務は、実体が顧客に財またはサービスを移転することなどにより変動する。この変動をすべて把握することは複雑であるため両審議会は、少なくとも実体が顧客に財やサービスを移転することによって履行義務を充足する時に生じる変動を把握すべきであるとしている⁴⁹。

実体が約束した財やサービスのすべてを一度に顧客に移転する場合は、履行義務の当初測定(取引価格)と等しい収益が認識される⁵⁰が、複数の財または

サービスが異なる時点で顧客に移転する場合は、当初取引価格を各履行義務に配分して、履行が充足された部分にかかる金額を収益として認識することを求めている⁵¹。

(8) 別々の履行義務へ取引価格の配分

契約に複数の履行義務が含まれている場合、「企業は、様々な基礎によって取引価格を識別される履行義務に配分することができる⁵²」としているが、予備的見解として独立販売価格⁵³に比例して取引価格を各履行義務に配分する、または、独立販売価格が観察可能でない場合は見積もりによることを提案している⁵⁴。

(9) 別々の履行義務へ取引価格の配分する方法の設例

ディスカッション・ペーパーのパラグラフ5.49から5.54にあげられている設例は、別々の履行義務へ取引価格を配分する方法を示している。

セラー社は、製品A, B, Cを異なるタイミングで顧客に移転するという約束で、顧客と契約を締結している。顧客は契約開始時にCU100を支払う。

セラー社は、通常、製品AをCU60で単独で販売している。製品Bと製品Cは単独で販売していない。しかし、セラー社の競合相手は、製品Bと類似した製品をCU28で販売している。

製品AからCを異なるタイミングで引き渡すため、契約開始時にセラー社が受け取ったCU100を各製品に配分する必要がある。この設例では、独立販売価格の比率に基づいて配分する方法が説明されている。製品Aについては、CU60でセラー社が単独で販売しているため配分される金額は直接観察可能なCU60となる。製品Bと製品Cについては、単独で販売していないため見積もる必要がある。セラー社では製品Bについては、競合相手の製品の価格を参考にCU30と見積もり、製品Cについては独自にCU20と見積もった。この結果、次の表のように取引価格は配分されることとなる。

履行義務	独立販売価格 (CU)	独立販売価格の比率 (%)	取引価格の配分 (CU)
製品 A	60.0	54.5	54.5
製品 B	30.0	27.3	27.3
製品 C	20.0	18.2	18.2
合計	110.0	100.0	100.0

製品Aが顧客に引き渡された時点で、CU54.5の収益が認識される。これに伴い、セラー社の履行義務の残高はCU45.5となる。また、製品B、Cについても顧客に引き渡された時点で取引価格の配分額が収益として認識されることとなる。

(10) 履行義務の再測定

ディスクッション・ペーパーでは、実体が顧客に財またはサービスを移転する以外の理由で履行義務の当初測定を更新(updating)することを再測定といっている⁵⁵。再測定は、履行義務の充足に必要な実体の予想コストが履行義務の帳簿価額を超える場合にのみ認められ、再測定により契約損失(contract loss)を認識する⁵⁶。

3. 公開草案「顧客との契約からの収益」

2010年6月、IASBは公開草案「顧客との契約からの収益 (*Revenue from Contracts with Customers*)」(以下、公開草案)を、FASBも同タイトルの公開草案を公表した。次にあげた概要の他に公開草案では、不利な履行義務の費用認識、契約コストを資産認識する要件、表示、開示について論じられている。

公開草案が基準となる場合、IAS第11号「工事契約」、IAS第18号「収益」、IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤルティ・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」、SIC第31号「収益－宣伝サービスを伴うパートナー取引」が廃止され、その他関連する会計基準が修正されることとなる。

(1) 収益認識基準の改訂の必要性

公開草案では、収益認識基準の改訂の必要性について主にディスカッション・ペーパーで述べられた理由をあげている。その中でディスカッション・ペーパーのコメント提出者のほとんどは、収益の財務報告を改善するという審議会の目的に支持を表明したが、数名のコメント提出者は、現行の基準を置き換える必要性について疑問を呈した⁵⁷ことが述べられている。

しかし両審議会は、会計基準の首尾一貫性をもたすこと、IFRSとUSGAAP共通の収益基準を作成するという目標を重視して現行基準の改善ではなく置き換えることとした⁵⁸。

(2) 目的

「本公開草案の目的は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、タイミング、不確実性についての有用な情報を利用者に報告するために実体が適用しなければならない原則を設定することにある⁵⁹」というように、顧客との契約に着目し導き出された数値により財務諸表利用者への有用な情報提供を行うことを目的としている。

(3) 範囲

公開草案の範囲は、すべての顧客との契約に適用するとされているが、IAS第17号「リース」の適用範囲であるリース契約、IFRS第4号「保険契約」の適用範囲である保険契約、IFRS第9号「金融商品」またはIAS第39号「金融商品：認識と測定」の適用範囲である契約上の権利または義務、交換当事者ではない顧客へ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⁶⁰は除かれている⁶¹。

また、一部の鉱物、生物または農業資産の価値変動から生じる収益のように顧客との契約以外から生じる収益については適用されない⁶²。

(4) 収益認識

公開草案では、収益認識を行うために実体は次のことを行わなければならない

いとしている⁶³。

- ① 顧客との契約を識別する。
- ② 契約における別々の履行義務を識別する。
- ③ 取引価格を決定する。
- ④ 取引価格を別々の履行義務に配分する。
- ⑤ 実体が各履行義務を充足した時点で収益を認識する。

① 顧客との契約を識別する

公開草案では、契約は「強制力のある権利と義務を生じさせる複数の当事者間における合意⁶⁴」と定義されている。また、契約はディスカッション・ペーパーで述べられていたように文書化されている必要はなく、口頭、実体の商慣行による黙示的なものなどが含まれる⁶⁵とし、(a)契約が商業的な実質 (commercial substance) をもっている (すなわち契約の結果として実体の将来キャッシュ・フローが変動すると期待される)、(b)契約の当事者が契約を承認し、各義務を充足することを義務付けている (committed)、(c)実体が移転される財またはサービスに関する各当事者の強制力のある権利を識別することができる、(d)実体がこれらの財またはサービスに関する支払条件や支払方法を識別できる場合にのみ、契約は存在するとしている⁶⁶。

契約は、多くの場合は単一であることを想定しているが、場合によっては結合もしくは分割することがあり、分割する場合は財またはサービスの独立販売価格に比例して各契約に配分することが求められている⁶⁷。

② 契約における別々の履行義務を識別する

「実体は、すべての約束した財またはサービスを識別し、約束した財またはサービスのそれぞれを別々の履行義務として会計処理するかどうか決定するために、契約条件及び企業の実務慣行 (customary business practice) を評価しなければならない⁶⁸」としている。判断基準として付録Bに適用指針を示すことでその判断を実体に委ねている。

③ 取引価格を決定する

公開草案では、「取引価格は、実体に移転する財またはサービスと引き換えに顧客から受け取ることが期待される確率で加重平均した対価の金額 (probability-weighted amount of consideration) を反映したものである⁶⁹⁾」とされている。ディスカッション・ペーパーでは、顧客の固定額の現金対価の支払いという前提であったが、公開草案では、対価の金額の変動⁷⁰⁾、回収の不確実性について検討された結果、対価を発生確率で加重平均した見積りが契約の履行義務の最も有用な測定値になると考えられている⁷¹⁾。ここでの提案は、取引価格に見積りによる数値を用いるということであるが、変動要因や信用リスクを考慮することとなるため導き出される数値は、顧客と契約した金額を上限に下方への幅を持った数値となると考えられる。

また、収益認識を行うにあたり取引価格が合理的に見積もることができない場合は、収益を認識してはならないとしている⁷²⁾。合理的な見積りであるかどうかは、次の2要件の両方を満たすことが必要とされている⁷³⁾。

- (a) 実体が類似する契約タイプに経験 (experience) をもっている (または、実体に経験がない場合、他の実体の経験にアクセスできる)。
- (b) 実体が状況の重大な変化を予想していないために、実体の経験が契約に関連性がある (relevant)。

取引価格の算定は、(a)回収可能性 (collectability)⁷⁴⁾、(b)貨幣の時間価値⁷⁵⁾、(c)現金以外の対価 (non-cash consideration)、(d)顧客に支払われる対価⁷⁶⁾を考慮しなければならないとしている⁷⁷⁾。

財またはサービスを提供する時点と異なる時点で支払われる場合については、多くの契約にとって重要とはならないとしつつも、支払期限が顧客への財またはサービスの移転後著しく後になる場合は、取引価格に貨幣の時間価値を考慮し、貨幣の時間価値と信用リスクの両方を反映した利率によって割引くことを求めている⁷⁸⁾。また対価が現金以外の形態である場合は、公正価値で測定することとしている⁷⁹⁾。

④ 取引価格を別々の履行義務に配分する

「実体は、契約開始時に各履行義務の基礎となる財またはサービスの独立販売価格の比率で（すなわち独立販売価格を基礎に比例して）、すべての別々の履行義務に取引価格を配分しなければならない⁸⁰」としている。ディスカッション・ペーパーでは、取引価格は様々な基礎を用いて配分することができることをあげていたが、公開草案ではディスカッション・ペーパーで示された予備的見解と同じく独立販売価格に基づくこととされている⁸¹。

独立販売価格が直接的に観察可能でない場合（財またはサービスを別々に販売する場合で販売価格がない場合）、観察可能なインプットを最大限に用いることと、見積り方法を継続的に適用することをあげ、(a)予想コストにマージンを加算するアプローチ、(b)修正市場評価アプローチが適切な見積り方法として示されている⁸²。

契約開始後に取引価格に変動があった場合は、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とされている。このことは、変動額全体を変動が生じた期間にすべて損益として認識するのではなく、履行済みの部分のみを期間の収益または収益の減額として認識するということである。また、対価が変動する場合の収益認識を制限することはせず、「実体は、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⁸³」というように取引価格を制限している。

⑤ 実体が各履行義務を充足した時点で収益を認識する

公開草案ではディスカッション・ペーパーと同じく、実体は顧客に約束した財またはサービスの移転によって識別した履行義務を充足したものについて収益を認識しなければならないとしている。財またはサービスの移転は、顧客がその財またはサービスの支配を獲得した時点⁸⁴というように収益認識時点は、財またはサービスの支配が顧客に移転した時点となる。

ここでいう支配とは、「財またはサービスの使用を指図し (direct)、便益を受け取る実体の能力⁸⁵」というように、当該資産の使用を決定することができること、財またはサービスから便益を受け取るができるという能力を有し

ているということである。また、支配の時点（財またはサービスの移転時点）は、実体が支配を失った時点ではなく顧客が支配を獲得した時点というように顧客の視点から考えられている。次の要件は、支配を獲得したかどうか決定するものではないが、支配を獲得したかどうかの指標とされている⁸⁶。

- (a) 顧客が無条件（unconditional）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) 財またはサービスのデザインや機能が顧客固有のものである。

(5) カスタマー・ロイヤルティ・プログラムにおける収益認識の設例⁸⁷

実体は、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムを有していて、顧客にCU10の購入ごとに1カスタマー・ロイヤルティを与えている。各ポイントは、将来の購入においてCU1の割引として交換できる。

報告期間中に、顧客はCU100,000で製品を購入し将来の購入で交換できる10,000ポイントを得た。

購入された製品の独立販売価格はCU100,000である。実体は、9,500ポイントが交換されると予想している。実体は、ポイント交換（redemption）の見込みに基づいて、1ポイントあたりCU0.95の独立販売価格（総額でCU9,500）を見積もる。

ポイントは、顧客に契約を結ばなければ受け取れない実質的な権利（material right）を与える。したがって、実体は、ポイントは別々の履行義務であると決定している。

実体は、取引価格を製品とポイントに、次のような独立販売価格を基礎に比例配分する。

製品	CU91,324	$(CU100,000 \times CU100,000 \div CU109,500)$
ポイント	CU8,676	$(CU100,000 \times CU9,500 \div CU109,500)$

第1報告期間の終わりに、ポイントのうち4,500が交換された。実体は全部

で9,500ポイントが交換されると予想している。

実体は、 $CU4,110 ((4,500 \text{ポイント} \div 9,500 \text{ポイント}) \times CU8,676)$ の収益を認識する。

第2報告期間中に、さらに4,000ポイントが交換された（交換された累計ポイントは8,500）。実体は、全部で9,700ポイントが交換されると予想している。実体が認識した収益の累計は、 $CU7,603 ((8,500 \div 9,700) \times CU8,676)$ である。

実体は、第1報告期間にCU4,110を認識しているので、第2報告期間においてCU3,493 ($CU7,603 - CU4,110$) の収益を認識する。

第3報告期間では、さらに1,200ポイントが交換された（交換された累計ポイントは9,700）。実体は、これ以上のポイントの交換はないと予想している。実体は、すでにCU7,603の収益を認識しているので、残りのCU1,073 ($CU8,676 - CU7,603$) を収益として認識する。

(6) 用語の定義

次に示すのは、公開草案の付録Aにあげられている用語の定義である。ディスカッション・ペーパー公表後、契約や支配といった用語の定義が不明確であるといった意見などから次のような定義が提案されている。

契約	強制力のある (enforceable) 権利と義務を生じさせる複数の当事者間における合意 (agreement)
契約資産	顧客に移転する財やサービスと引き換えに顧客から受け取る対価に対する実体の権利
契約負債	実体が顧客から対価を受け取るために顧客に財やサービスを移転する実体の義務
支配(財やサービスの)	財またはサービスの使用を指図し (direct), 便益を受け取る実体の能力
顧客	実体の通常の活動のアウトプットである財やサービスを獲得する (obtain) ため実体と契約した当事者
収益 (income)	持分参加者 (equity participants) からの拠出以外で持分の増加をもたらす流入 (inflow) または資産の価値の上昇 (enhancements), または負債の減少の形をとり、会計期間中に経済便益の増加させるもの

履行義務	顧客に財またはサービスを移転するために顧客と締結した契約のうち強制力ある(明示的もしくは非明示的)約束
収益 (revenue)	実体の通常の活動の過程から生じる収益 (income)
独立販売価格 (財またはサービスの)	実体が顧客に別々に財またはサービスを販売するであろう価格
取引価格 (顧客との契約に関する)	移転する財またはサービスと引き換えに実体を受け取る、または第三者のために回収する金額を除いた (例えば税金) 顧客から受け取ることが期待される対価の金額

4. 収益認識における資産負債アプローチへの転換の意味

IASBの収益認識プロジェクトでは、プロジェクト開始時より公開草案の公表に至るまで一貫して資産負債アプローチがとられてきた。資産負債アプローチは、IASBの概念フレームワークにおける資産⁸⁸、負債⁸⁹、持分⁹⁰、収益⁹¹、費用⁹²の定義にその考え方が表れている。IASBの会計基準設定において論拠となる概念フレームワークは、「一般目的の財務報告で提供される情報は、投資者 (investors) 又は資本提供者 (capital providers) のニーズに焦点を絞っている⁹³」というように外部の情報利用者のうち投資家、資本提供者のニーズを重視しているという特徴がある。

IASBでは概念フレームワークを会計基準 (IFRSs) の一部と位置づけている⁹⁴ため、収益認識プロジェクトにおいて概念フレームワークの定義とIAS第18号の整合性が問題となった。概念フレームワークは、個別の会計基準や解釈指針が存在しない場合に最後に拠り所とするものであり、IFRSsよりも劣位となる。今回の収益認識基準の改訂では資産負債アプローチを採用されている、つまり劣位となる概念フレームワークにあわせる形で行われたことになる。このため、今回の公開草案が基準化されれば、収益認識において資産負債アプローチの考え方がこれまでの概念レベルではなく実務レベルで適用されることを意味している。

IASBとFASBはプロジェクトの初期において、資産負債アプローチと公正価値測定を柱とした新たな会計基準の作成を試みた。しかし、公正価値測定に

多くの反対意見が寄せられ、結果として公開草案では権利（資産）、義務（負債）を公正価値によって測定するのではなく、対価を発生確率で加重平均した見積額によって測定し、義務ごとに配分する方法がとられることとなった。

IASBでは、会計基準の新規作成、変更において社会的な合意を得るために、デュープロセスと呼ばれる手続きをとっている。デュープロセスはFASBの会計基準設定においても行われているが、その違いとしてIASBのデュープロセスは1国内における合意形成をはかるだけでなく、国際的な合意形成が必要となることである。このためIASBにおける基準作成は、「世界基準であるIFRSは、常に政治的影響を受ける可能性を持っている（したがって、理論的な基準作りがいつも可能というわけにはいかない⁹⁵）」というようにIFRSsの影響が拡大するにつれてその合意形成は困難となっている。こうした状況の中で、資産負債アプローチによる収益認識基準への合意が概ね得られたことは、現行の収益認識基準では現状に十分に対応できないという社会的な考えの表れであるともとれる。

収益認識における資産負債アプローチへの論理的な転換は、論理の一貫性を重視するIASBの姿勢を表すものであると同時に、現在の多様な実務において収益の金額を直接的に測定することが困難であり、直接的に測定した金額では投資家などの情報利用者にとって有用な数値とはなり得ないという表明でもある。しかし、プロジェクトの過程で公正価値測定を廃したことからわかるようにIASBにおける論理の一貫性は絶対的なものではない。この帰結は、今後のIASBの会計基準作成において基準間における矛盾を抱える可能性を残し、論理的な説明による合意形成を困難にするかもしれない。また、間接的に測定した金額（資産負債アプローチ）が、直接的に測定した金額（収益費用アプローチ）よりも有用な数値を提供するかどうかについても、公開草案が会計基準として公表され、実務で用いられるまで明らかとならない。

資産負債アプローチへの転換の重点は、「実現・稼得過程アプローチの放棄の理由は、当該アプローチが利益管理に利用されやすいという実務上・制度上の問題と、実現・稼得過程アプローチが資産・負債等の他の諸概念との間に混乱を招いているという概念上の問題ゆえであった⁹⁶」というが、とくに利益への影響にあると考えられる。公開草案で提案されている収益認識基準は日本の

現行実務と大きく異なり、その影響について「このような内容を有する公開草案が基準書化された場合、キャッシュ・フローは変化しないとしても、報告期間毎の収益額・利益額などが変化することに加え、顧客との契約や取引条件・慣行や与信・取引ファイナンス、更には営業部門などの業績管理などについても検討が必要となる場面が増加する⁹⁷」といわれている。

このように収益認識における資産負債アプローチへの転換は、収益認識基準の変更を論理的に支えるだけでなく、収益認識基準の変更の合意を得ることでこれまでと異なる利益算定への移行に対する合意形成の布石となると考えられる。

(Endnotes)

- 1 樋口哲朗「FASBにおける最近の活動状況(要約)」『JICPA ジャーナル』Vol. 14 No. 12, 2002年12月, 46-47頁。
- 2 山田辰己「IASB会議報告(第17回会議)」『JICPA ジャーナル』Vol. 15 No. 2, 2003年2月, 64頁。
- 3 山田辰己「IASB会議報告(第32回会議)」『JICPA ジャーナル』Vol. 16 No. 5, 2004年5月, 81頁。
- 4 山田辰己「IASB会議報告(第35回会議)」『JICPA ジャーナル』Vol. 16 No. 8, 2004年8月, 81頁。
法的解放金額とは、実体に残存するすべての債務を履行する法的な責任を引き受けってもらうために、測定日において第三者に支払われなければならない価格といい、顧客対価額とは、顧客より実体に支払われた、あるいは支払われるべき対価に基づく金額をいう。
- 5 山田辰己「IASB会議報告(第37回会議)」『JICPA ジャーナル』Vol. 16 No. 10, 2004年10月, 77頁に事例が掲載されている。
- 6 山田辰己「IASB会議報告(第49回会議)」『JICPA ジャーナル』Vol. 17 No. 12, 2005年12月, 82頁。
- 7 同上書 83頁。
- 8 同上書 83頁。
- 9 山田辰己「IASB会議報告(第61回会議)」『会計・監査ジャーナル』Vol. 19 No. 1, 2007年1月, 69頁。
- 10 辻山栄子「収益認識と業績報告」『企業会計』Vol. 60, No. 1, 2008年1月, 44頁。
山田辰己「IASB会議報告(第37回会議)」『JICPA ジャーナル』Vol. 16 No. 10, 2004年10月, 77頁。
- 11 IASB/FASB, *Revenue Recognition Measurement model summary, Agenda paper 5B*, Oct. 2007, par. 1.

12 *Ibid.*, par. 2.

未履行の権利が未履行の義務を上回る場合は契約資産 (contract asset) となり, 未履行の義務が未履行の権利を上回る場合は契約負債 (contract liability) となる。

13 *Ibid.*, par. 3.

14 *Ibid.*, par. 32.

15 *Ibid.*, par. 36.

16 IASB/FASB, *Revenue Recognition Measurement model summary, Agenda paper 5C*, Oct. 2007, par. 1.

17 *Ibid.*, pars. 26-27.

18 *Ibid.*, par. 41.

19 IASB, *Discussion Paper, Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, December 2008, pars. 1. 3-1. 16.

20 *Ibid.*, par. 1. 3.

21 *Ibid.*, par. 1. 8.

22 *Ibid.*, par. 1. 7.

23 *Ibid.*, par. 1. 10.

24 IAS第11号では, 原則として工事進行基準による収益認識が行われる。他方IAS第18号では, 支配及びその財にかかるリスク及び経済価値が移転した時点で収益認識が行われる。

25 顧客とは, 実体の通常の活動のアウトプットを表す資産 (財やサービスのようなもの) を得るために実体と契約を結んだ当事者 (party) である。(IASB, *Discussion Paper*, par. 2. 21.)

26 契約とは, 強制力のある義務を生じさせる複数の当事者間の合意 (agreement) であり, 文章である必要はない。(IASB, *Discussion Paper*, pars. 2. 11-18.)

27 IASB, *Discussion Paper*, par. S11.

28 *Ibid.*, par. S12.

29 *Ibid.*, par. S14.

30 *Ibid.*, par. 2. 23.

権利の測定値と義務の測定値が等しい場合は, 正味ポジションはない (nil) ものとして認識する。(IASB, *Discussion Paper*, par. 2. 26)

31 収益は, 財の引き渡しや製造, またはサービスの提供 (rendering), または実体の継続的で主要もしくは中心的な業務からのインフローや実体の資産を高めるもの, または負債の精算 (もしくはその両方の組み合わせ) である (FASB概念ステイトメント第6号「財務諸表の要素」パラグラフ78)。

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期中の実体の通常の活動過程で生じる経済的便益の総流入をいう (IAS第18号パラグラフ7)。(IASB, *Discussion Paper*, par. 1. 18.)

32 IASB, *Discussion Paper*, pars. 2. 30-31.

- 33 実体と顧客が契約を締結する時点で両者が履行前の状態。(IASB, *Discussion Paper*, footnote 5.)
- 34 IASB, *Discussion Paper*, par. 2. 33.
- 35 *Ibid.*, par. 2. 34.
- 36 *Ibid.*, par. 4. 1.
- 37 *Ibid.*, par. 4. 59.
- 38 財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*) はIASBの前組織であるIASCにより1989年7月に公表され、IASBにおいて2001年4月に適用されている。
- 39 ディスカッション・ペーパーの параグラフ 3.8 から 3.17 では、資産には財だけでなくサービスが含まれることが述べられている。
- 40 IASB, *Discussion Paper*, par. 4. 61.
- 41 *Ibid.*, par. 5. 3.
- 42 *Ibid.*, par. 5. 7.
- 43 *Ibid.*, par. 5. 8.
- 44 *Ibid.*, par. 5. 9.
- 45 *Ibid.*, par. 5. 10.
- 46 現在出口価格アプローチは、現在出口価格、つまり財務諸表日での独立した第三者にこれらの義務を移転するために支払うことが必要となるであろう金額で測定するものをいう。(IASB, *Discussion Paper*, par. 5. 15.)
- 47 当初取引価格アプローチは、当初取引価格、つまり顧客が財またはサービスと引き換えに約束した対価で測定するものという。(IASB, *Discussion Paper*, par. 5. 25.)
- 48 IASB, *Discussion Paper*, pars. 5. 17-5. 23.
- 49 *Ibid.*, par. 5. 40.
- 50 *Ibid.*, par. 5. 41.
- 51 *Ibid.*, par. 5. 43.
- 52 *Ibid.*, par. 5. 45.
- 53 独立販売価格 (stand-alone selling price) とは、契約開始時においてその財またはサービスを別々に販売したと仮定した場合の価格であり、最善の証拠は実体が実際に財またはサービスを別々に販売するときの価格である。(IASB, *Discussion Paper*, par. 46.)
- 54 IASB, *Discussion Paper*, par. 5. 46.
- 55 *Ibid.*, par. 5. 57.
- 56 *Ibid.*, par. 5. 105.
- 57 IASB, *Basis for Conclusions Exposure Draft, Revenue from Contracts with Customers*, June 2010, par. BC7.
- 58 *Ibid.*, par. BC8.
- 59 IASB, *Exposure Draft, Revenue from Contracts with Customers*, June 2010, par. 5.
- 60 特定の場所で適時に需要を満たすための原油交換が例にあげられている。

61 IASB, *Exposure Draft*, par. 6.

62 *Ibid.*, par. 1.

63 *Ibid.*, par. 2.

64 *Ibid.*, Appendix A.

ここで用いられた契約の定義は、アメリカの一般的な法律的定義に基づいており、強制力のある (enforceable) という文言は、法律による強制がなければならないことを意味している (IASB, *Basis for Conclusions Exposure Draft*, par. BC13.)。

65 IASB, *Exposure Draft*, par. 9.

66 *Ibid.*, par. 10.

67 *Ibid.*, pars. 12-16.

68 *Ibid.*, par. 20.

69 *Ibid.*, par. 35.

70 変動要因として、割引き、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス/ペナルティ、偶発事象、値引きなどがあげられている (IASB, *Discussion Paper*, par. 36)。

71 *Ibid.*, par. BC81.

72 IASB, *Exposure Draft*, par. 41.

73 *Ibid.*, par. 38.

74 顧客の信用リスクを意味し、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 (IASB, *Exposure Draft*, par. 43.)。

75 貨幣の時間的価値を反映するために利率で割り引くことを求めている。用いられる利率は貨幣の時間的価値と信用リスクを反映したものとされ、貨幣の時間的価値により取引価格を調整する場合は、回収可能性による調整を行ってはならない (IASB, *Exposure Draft*, par. 45.)。

76 顧客に支払われる対価については、取引価格の減額 (値引きや返金) であるのか、実体が顧客から受け取る財またはサービスと引き換えに支払ったのか、またはその組み合わせなのか判断し、顧客から受け取る財またはサービスに対する支払いが区別できる場合は仕入先からの他の購入の会計処理と同じ方法とし、そうでない場合は取引価格の減額としなければならない (IASB, *Exposure Draft*, par. 48.)。

77 IASB, *Exposure Draft*, par. 42.

78 *Ibid.*, par. 45.

79 *Ibid.*, par. 46.

80 *Ibid.*, par. 50.

81 IASB, *Basis for Conclusions Exposure Draft*, par. BC113.

82 IASB, *Exposure Draft*, par. 52.

83 *Ibid.*, par. 53.

84 *Ibid.*, par. 25.

85 *Ibid.*, Appendix A.

- 86 *Ibid.*, par. 30.
- 87 *Ibid.*, par. B87 (Example 26).
- 88 資産は、過去の事象の結果として実体により支配され、かつ将来経済便益が実体に流入することが期待される資源である。(IASB, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, par. 49.)
- 89 負債は、過去の事象から生じる実体の現在の義務であり、これを決済することにより経済的便益を包含する資源が実体から流出する結果となると予想されるものである。(IASB, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, par. 49.)
- 90 持分は、すべての負債を控除した後の実体の資産における残余請求権である。(IASB, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, par. 49.)
- 91 収益は、会計期間中に資産の流入もしくは増価 (enhancements)、または負債の減少の形をとる経済便益の増加であり、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生じさせるものである。(IASB, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, par. 70.)
- 92 費用は、会計期間中に資産の流出もしくは消耗 (depletions)、または負債を負う形をとる経済便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するもの以外で持分の減少を生じさせるものである。(IASB, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, par. 70.)
- 93 山田辰己「第17回国際財務報告基準 (IFRS) の考え方について—日本基準との違いにも触れて—」『会計・監査ジャーナル』Vol. 21 No. 12, 2009年12月, 33頁。
- 94 IAS 第8号パラグラフ11において適用する会計基準や解釈指針が存在しない場合の判断基準の1つとして概念フレームワークがあげられている。
- 95 山田辰己 前掲書, 2009年12月, 38頁。
- 96 徳賀芳弘「資産負債中心観における収益認識」『企業会計』Vol. 55 No. 11, 2003年11月, 40頁。
- 97 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, 2010年10月, 36頁。

