

工事進行基準にかか る 収益認識の理論的整合性の検討

商学研究科博士後期課程
4D004 山根陽一



報告の目的

- 工事進行基準の適用にかかる収益認識の理論的整合性の検討
 - 理論的整合性
 - 工事進行基準を採用している会計基準において認識される収益は概念フレームワークで提示されている収益と理論的整合性を保っているのか
 - 望ましい収益認識理論の検討
 - 工事進行基準で認識される収益を矛盾なく説明付ける新たな収益認識理論とは



目次

1. 背景と問題提起
2. 会計基準における工事進行基準の適用理論
 - ASBJ:「工事契約に関する会計基準(案)」
 - IASB:IAS第11号「工事契約」
 - FASB:ASB第45号「長期請負工事契約」
3. 概念フレームワークとの整合性
 - ASBJ:「第4章 財務諸表における認識と測定」
 - IASB:「第5章 財務諸表の構成要素」
 - FASB:「SFAC第5号」、「SFAC第6号」
4. 新たな収益認識理論の検討
 - 収益認識プロジェクト(IASB・FASB)
5. まとめ



1. 背景(工事進行基準採用)

- 会計基準のコンバージェンス
 - 2006年3月のIASBとの会計基準のコンバージェンスに向けた共同プロジェクトの第三回会合において、検討テーマに追加され、「短期プロジェクト」に位置付け
- ※ 東京合意(2007年8月8日)
 - IASBとASBJIによって国際基準との共通化期限が2011年とされた
- 四半期開示の導入
 - タイムリーな収益情報の開示、収益の季節変動性の抑制(利益の平準化)などの要請
- 現行の選択適用による比較可能性の欠落



1. 背景

- ASBJ: 工事契約専門委員会
 - IAS第11号「工事契約」の適用
 - 2007年1月10日より審議開始
 - 2007年8月30日「工事契約に関する会計基準(案)」公表
 - 2007年中に基準公表
 - 2009年3月期から適用開始予定



1. 問題提起

○ 工事進行基準の理論的整合性

● 収益認識にかかる会計基準

- 国際的に概念フレームワーク(資産負債アプローチ)と不整合な部分を残している

→ 課題を残している内容を参考に基準化してよいのか？

⇒ 「工事契約に関する会計基準」は理論的に整合性を保った会計基準となっているのか検証する必要性



1. 研究方法

- 現行会計基準の適用理論の分析
 - 工事進行基準をどのような収益認識理論によって採用しているかを分析
- 概念フレームワークとの整合性の分析
 - 工事進行基準における収益認識理論と概念フレームワークにおける収益認識理論間の整合性を分析
- 新たな収益認識理論の検討
 - IASB・FASBによって行われている収益認識プロジェクトを参考に新たな収益認識理論を検討



2. 会計基準における 工事進行基準の適用理論～ASBJ～

- 「工事契約に関する会計基準(案)」
 - 2007年8月30日公表
- 工事進行基準の採用
 - 一定の要件を充たす請負契約には工事進行基準を採用
 - 要件を充たさないものについては工事完成基準を採用



2. 会計基準における 工事進行基準の適用理論～ASBJ～

○ 現行基準における適用理論

- 現行基準：企業会計原則 第二 3のF 但書き
- 通常、販売の確定によって収益を認識するが、工事契約においては前提として確実性が認められるため、実現主義の拡張解釈によって工事進行基準による収益認識を認めている

→新基準ではその拡張解釈の一定条件を提示したとする立場をとっている



2. 会計基準における 工事進行基準の適用理論～ASBJ～

○ 新基準における適用理論

● 財務報告の目的

- 利用者が不確実な将来の成果を予測して、企業の将来キャッシュフローの予測、ひいては企業価値の評価に役立つ財務情報を提供すること

- 企業が資金をどのように投資し、投資に当って期待された成果に対して実際にどれだけの成果をあげているかについての情報を提供すること

○ 実績としての成果

- 投資に当って事前に期待されていた成果が事実となったと認められる時点で把握(実現主義)



2. 会計基準における 工事進行基準の適用理論～ASBJ～

- 収益および費用の認識
 - 投下資金が投資のリスクから解放された時点で把握
- 投資のリスク
 - 投資の成果の不確定性を意味し、投資に当って期待したところの成果が事実となれば、それはリスクから解放されることになる
- 工事契約による事業活動
 - 工事の遂行を通じて成果に結びつけることが期待されている投資
 - →事業活動を通じて、投資のリスクから解放される



2. 会計基準における 工事進行基準の適用理論～IASB～

- IAS第11号「工事契約」
 - 1993年12月最終改訂
- 工事進行基準の採用
 - 原則として工事進行基準を適用(第22項)
 - 工事契約の見積の結果が信頼できない場合は、収入は原価の発生範囲で計上、原価は発生したときに計上(第32項)
 - 工事完成基準は認めていない



2. 会計基準における 工事進行基準の適用理論～IASB～

○ 適用理論

● 作成の背景

- 取得原価主義の下での工事契約に係わる会計上の問題点を取り扱うために策定

● 基準の目的

- 工事契約収益および原価をIASBの概念フレームワークが定義している資産と負債の識別ではなく、工事が実施される会計年度に配分すること



2. 会計基準における 工事進行基準の適用理論～IASB～

- 取得原価主義のもとでの収益認識
 - クリティカル・イベント・アプローチ
 - 営業循環過程において最も重要な意思決定、もしくは最も重要な活動が実施された時点で稼得される
 - 増値アプローチ
 - 契約履行や生産完了時ではなく、「生産」過程において収益を認識 ※発生主義
 - 収益配分アプローチ
- ⇒ 工事進行基準は増値アプローチ



2. 会計基準における 工事進行基準の適用理論～FASB～

- ARB第45号「長期請負工事契約」
 - 1955年公表
- 工事進行基準の採用
 - 原価と進捗度を信頼もって見積もることができる場合は工事進行基準を採用
 - 見積もりに信頼性に欠けるとき、固有のリスクのため予測に疑問がある場合は工事完成基準を採用



2. 会計基準における 工事進行基準の適用理論～FASB～

○ 適用理論

- SFAC第5号 「財務諸表における認識と測定」
- 業績二元化・実現利益維持アプローチ
 - 投資成果を測定する事後情報としての機能を実現利益が担っていると主張する見解
 - 資産負債アプローチに基づく包括利益を計算すると同時に収益費用アプローチによる実現利益を内訳要素として算定する計算構造

⇒収益費用アプローチに基づく実現利益の拡張
(実現可能性)



3. 概念フレームワークとの整合性

○ 概念フレームワーク

- 首尾一貫した「会計」基準を導くことができ、また、財務会計と財務諸表の性質・機能・限界を規定する相関した諸項目と諸原理との整合性的な体系
- 決して会計基準(会計原則)あるいはその構成部分ではない
- 会計基準とは相対的に独立した別個の理論体系(メタ基準)



3. 概念フレームワークとの整合性

～ASBJ～

- 概念フレームワーク(討議資料)
 - 前文
 - 第1章 財務報告の目的
 - 第2章 会計情報の質的特性
 - 第3章 財務諸表の構成要素
 - 第4章 財務諸表における認識と測定

3. 概念フレームワークとの整合性

～ASBJ～

- 収益認識の要件（第4章）
 - 目的、質的特性を充たす
 - 意思決定との関連性：情報ニーズの存在と充足
 - 内的な整合性：整合的な基準
 - 信頼性：中立性・検証可能性・表現の忠実性
 - 構成要素の定義を充たす
 - 収益 つまり↓
 - 契約の部分的な履行、資産負債の価値の変動
 - 発生可能性が高い
 - 投資リスクからの解放（収益）



3. 概念フレームワークとの整合性 ～IASB～

○ 概念フレームワーク

- (1) 序説
- (2) 財務諸表の目的
- (3) 基礎となる前提
- (4) 財務諸表の質的特徴
- (5) 財務諸表の構成要素
- (6) 財務諸表の構成要素の認識
- (7) 財務諸表の構成要素の測定
- (8) 資本および資本維持の概念

3. 概念フレームワークとの整合性 ～IASB～

○ 収益の認識要件

- 「財務諸表の構成要素」において収益は独立した要素として位置付けられていない

→収益は構成要素である利得に含まれる

● 利得の認識

- 資産負債アプローチによって、資産と負債の差額として認識

⇒収益の認識方法が会計基準と概念フレームワークとで異なる

3. 概念フレームワークとの整合性

～FASB～

○ 概念フレームワーク

- 第1号 「営利企業の財務報告の目的」
- 第2号 「会計情報の質的特徴」
- 第4号 「非営利組織の財務報告の目的」
- 第5号 「営利企業の財務諸表における認識と測定」
- 第6号 「財務諸表の構成要素」
- 第7号 「会計測定におけるキャッシュフロー情報と現在価値の利用」



3. 概念フレームワークとの整合性 ～FASB～

- 収益の認識要件
- SFAC第5号
 - 基本的認識基準
 - 定義、測定可能性、目的適合性、信頼性
 - 業績二元化・実現利益維持アプローチ
 - 資産負債アプローチに基づく包括利益を計算すると同時に収益費用アプローチによる実現利益を内訳要素として算定する計算構造

3. 概念フレームワークとの整合性

～FASB～

- 構成要素としての収益
- SFAC第6号
 - 資産負債アプローチを採用し、資産と負債の差額として定義
- ⇒概念フレームワーク内で収益の認識方法が異なっている



4. 新たな収益認識理論の検討

○ 収益認識プロジェクト

- IASB: 会計基準と概念フレームワークの不整合
- FASB: 概念フレームワーク内の不整合

⇒ 不整合を取り除き、一貫した概念のもとですべての企業に適用しうる包括的で単一の収益モデルの開発

- 2002年6月より共同プロジェクトとして議論
- 2008年上期に討議資料を公表する予定



4. 新たな収益認識理論の検討

- 議論の経緯
 - 履行義務の消滅を収益の認識と捉える
 - いつの時点で履行義務から解放されるのか
 - 履行義務をいくらで測定するのか
- 2002年～2005年6月
 - 公正価値モデルを検討
- 2005年9月～2006年10月
 - 顧客対価モデルを検討
- 2006年10月～
 - 顧客対価モデルと公正価値モデルを並行して検討



4. 新たな収益認識理論の検討

○ 公正価値モデル

- 顧客との契約に関連する資産負債の変動を公正価値で測定することにより収益を認識するモデル
- 収益
 - 契約に伴う履行義務の減少額
- 履行義務
 - 公正価値(法的解放金額)で測定



4. 新たな収益認識理論の検討

- 問題
 - 契約締結時、顧客との間で成立している販売価格と法的解放金額が異なる場合
⇒ 差額が収益として認識
 - 公正価値測定の高難性・客観性



4. 新たな収益認識理論の検討

○ 顧客対価モデル

- 契約上の義務を履行した時点で履行義務を顧客対価(契約価額)で測定することにより収益を認識するモデル
- 収益
 - 契約に伴う履行義務の減少額
- 履行義務
 - 顧客対価(契約価額)で測定



4. 新たな収益認識理論の検討

- 問題
 - 契約内に複数の履行義務が存在する場合
⇒ 契約ベースではなく、履行義務ごとに認識する必要
 - どの時点で履行義務が消滅したとして収益を認識すべきか
⇒ 履行義務の識別、測定が必要



4. 新たな収益認識理論の検討

- 消滅をベースとする方法（顧客の視点）
 - 契約上の債務が引渡しである場合
 - 引渡し時点で収益が認識
 - 工事進行基準と矛盾
 - Performanceをベースとする方法（売り手の視点）
 - 契約で求められている物品の製造が進捗する段階で収益が認識
- ⇒ 顧客による承認
- その時点までに売り手が提供したサービスを収益として認識



4. 新たな収益認識理論の検討

○ コンセプト

- 契約の履行に伴う履行義務(負債)の消滅によって収益を認識

○ 認識・測定

- すべてを公正価値で認識するには無理がある
- 履行義務の消滅という資産負債アプローチの視点に立ちながら、認識・測定は客観性の高い契約情報をもとに行うことが現実的である

⇒顧客対価モデル



まとめ

○ 現行会計基準の適用理論

- ASBJ

- 現行基準の実現利益の拡張解釈の要件を明確化

- IASB

- 取得原価主義での発生主義に基づく収益認識

- FASB

- 収益費用アプローチでの実現稼得アプローチ

⇒いずれも収益アプローチに基づく実現利益の拡張として工事進行基準の収益を認識



まとめ

○ 概念フレームワークとの整合性

- ASBJ

- 整合性あり ※旧基準を包摂するフレームワーク

- IASB

- 会計基準と概念フレームワーク間に不整合

- FASB

- 概念フレームワーク間に不整合

⇒IASB,FASBにおいて内容に矛盾が存在する

※いずれの場合も資産負債アプローチと収益費用アプローチの思考が混在している



まとめ

- 新たな収益認識理論の検討
 - 契約の履行に伴う履行義務(負債)の消滅によって収益を認識
 - 公正価値モデル(Δ)
 - 契約価額と法的解放金額(公正価値)の差額を認識
 - 顧客対価モデル(\circ)
 - 消滅した履行義務の契約価額を認識
 - 顧客の承認という事象