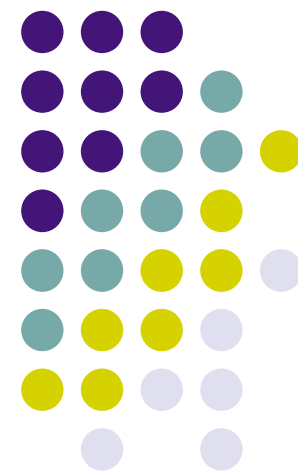


収益認識理論の国際的動向と 新たな収益認識モデルの比較検討 ～長期請負契約にかかる収益認識を例として～

商学部非常勤講師 山根陽一





報告の目的

- 使用可能で首尾一貫した収益認識理論の構築に向けた課題を提示する。
 - 収益認識プロジェクト(IASB/FASB)で提起されている2つの収益認識モデルとPAAinE討議資料『収益認識－欧州の提言』(EFRAG)で示されている4つの収益認識アプローチを比較考察する。
 - 長期請負契約(受託ソフトウェア開発)を例として、それぞれの収益認識方法の相違を明らかにしながら、使用可能で首尾一貫した収益認識理論への課題を検討する。



目次

1. 問題の所在(背景)
2. 収益認識プロジェクト
 - 現在出口価格モデル
 - 顧客対価モデル
3. PAAinE討議資料
 - 決定的事象アプローチ(アプローチA,B,C)
 - 継続アプローチ(アプローチD)
4. 長期請負契約における比較検討
5. まとめ



1. 問題の所在(背景)

- 概念フレームワーク、会計基準間における資産負債アプローチと収益費用アプローチの混在による収益認識にかかる理論的齟齬の存在
- 実現稼得アプローチの限界
 - 複数要素契約における各要素への分解と収益認識時点の不明確性
 - 解釈の多様化による同一内容取引における収益認識の多様化(経営者の裁量の余地)



2. 収益認識プロジェクト

- 2002年6月よりFASBで開始(2005年6月からIASBとの共同プロジェクト)
- DPを2008年末までに公表、EDを2009年10月、IFRSとして2011年5月頃を予定
- 実現稼得アプローチではなく、資産負債アプローチを用いた包括的な収益認識原則の作成
- 負債消滅説を採用(契約の履行義務の消滅による負債の減少(資産の増加)を収益とする)
- 現在出口価格モデル(current exit price model)と顧客対価モデル(customer consideration model)を議論



2. 収益認識プロジェクト

- 収益

- 顧客への財およびサービスの提供により生ずる契約資産の増加または契約負債の減少 (AAA-FASB [2007], par.29)
- 財やサービスを提供するという拘束力のある契約を顧客と結び、その財やサービスを顧客に提供することから生じる、契約資産の増加または減少である (IASB [2007b], par.5)

- 認識

- 顧客との契約に関する純資産の増加

2. 収益認識プロジェクト

現在出口価格モデル

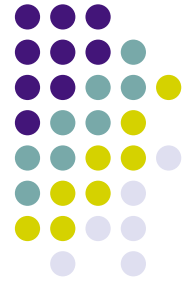


- 測定

- 契約資産または負債を現在出口価格によって測定する(報告日に残余契約権利・義務を市場参加者に移転させることによって、受け取るかあるいは支払うと予測される金額のこと)(IASB [2007a], par.12)
- 提供すべき財・サービスのすべてが現在出口価格が観察可能であるわけではなく、現在出口価格を入手できない場合には見積もりによらざるを得ない(IASB [2007a], par.56)
- →契約資産(負債)の現在出口価格の変動からも収益が生じる

2. 収益認識プロジェクト

現在出口価格モデル



- 根拠
 - 現在出口価格は残余権利・義務にかかる将来キャッシュ・フローを的確に反映していること (IASB [2007a], par.14、par.27など)
 - 契約上未履行の財・サービスをすべて提供する上で市場参加者が要求する利ざやを含んでいる (IASB [2007a], par.20)
- 問題
 - 履行義務についての現在出口価格が観察可能ではないことが多い (IASB [2008c], par.29)

2. 収益認識プロジェクト

顧客対価モデル



- 測定

- 顧客対価が契約に伴う各履行義務に配分される (IASB [2008a], par.4)
- 顧客対価
 - 契約において示された契約対価額 (IASB [2008a], par.3)
- 履行義務
 - 実体が経済的資源を顧客に引渡すという、顧客との契約における強制可能な約定 (IASB [2008b], par.8)
- → 現行の収益認識と類似

2. 収益認識プロジェクト

顧客対価モデル



- 根拠

- 等価交換を前提にすれば、義務の測定基準は顧客の契約対価額になる (IASB [2008a], par.24)
- 現在出口価格によるよりも検証可能性や費用対効果の面で優れている (IASB [2008a], par.25)
- 素人にもわかりやすい (IASB [2008a], par.25)
- 契約ごとに観察可能 (IASB [2008a], par.26)
- 現在出口価格よりも取引額の配分額のほうが実体独自の将来の費用や収益の期待を示している (IASB [2008a], par.27)
- 義務の額を故意に表示する可能性が低い (IASB [2008a], par.28)

2. 収益認識プロジェクト

顧客対価モデル



- 問題

- 実現稼得アプローチにおける稼得基準と極めて似通っている(フローがストックの変動を規定している)
- 実現稼得アプローチにおける実現基準や稼得基準というフローの認識基準によって認識される収益をストックという視点から見ているに過ぎない



3. PAAinE討議資料

- EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group: 欧州財務報告諮問グループ)
- PAAinE (Pro-active Accounting Activities in Europe)
 - EFRAGと欧州各国の会計基準設定主体が、より効率的に意見発信するために、IASBから正式な提案が公表される前に基準設定過程の早い段階での議論に合意してスタートした活動
- 2007年7月に討議資料『収益認識－欧州の提言 (Revenue Recognition - A European Contribution)』を公表
- 3つの決定的事象アプローチ (critical event approach)、1つの継続アプローチ (continuous approach) を提示



3. PAAinE討議資料

- 収益 (revenue)
 - IASC概念フレームワークの定義を基礎する (EFRAG [2007], par.2.0)
 - 収益 (income)
 - 企業所有者からの拠出によらない当該会計期間における資産の流入もしくは増加、または負債の減少を通じた経済的便益の増加であり、所有者持分を増加させる (IASC [1989], par.70a)
 - 収益 (revenue)
 - 通常の企業活動の過程で生じ、売上、報酬、利息、配当、ロイヤリティー、そして賃貸料を含む様々な異なった名称で呼ばれる (IASC [1989], par.74)

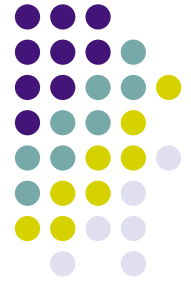


3. PAAinE討議資料

- 経済主体が顧客との契約に従って活動を遂行するときに生じる経済的便益の総流入（グロス・インフロー）である（EFRAG [2007], par.2.0）
- 認識
 - 収益は、適切な資産の増加または負債の減少が生じるまで発生しない（EFRAG [2007], par.3.46(a)）
 - 資産と負債の増減がいつ生じるのかを識別すること（EFRAG [2007], par.3.46(b)）
 - 資産負債アプローチを採用する（EFRAG [2007], par.2.2）

3. PAAinE討議資料

決定的事象アプローチ



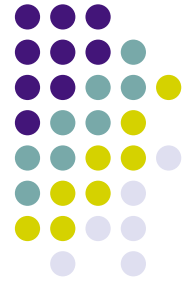
- 認識

- 契約上の特定の事象や決定的事象に到達するまで契約における収益の認識をしない (EFRAG [2007], par.3.33)
- 決定的事象を履行義務の遂行と捉え、供給者が特定の履行義務を遂行したか否かを問うアプローチ (EFRAG [2007], par.5.4)
- →3つのアプローチを提示

※IAS第18号「収益」: 決定的事象アプローチに基づいている (EFRAG [2007], par.5.4)

3. PAAinE討議資料

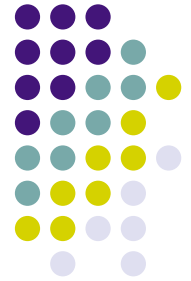
決定的事象アプローチ: アプローチA



- アプローチA
 - 「収益は、供給者が顧客との契約で生じるすべての履行義務を完了したとき、発生する」(EFRAG [2007], par.3.8)
 - →顧客との契約に盛り込まれたすべての履行義務が遂行されたとき(契約がすべて完了したとき)に一括して収益を認識する
 - ⇒契約完全遂行アプローチ

3. PAAinE討議資料

決定的事象アプローチ: アプローチB

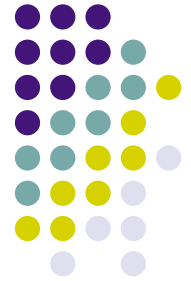


- アプローチB

- アプローチAを対価に対する請求権に着目して修正
- 「収益は、(企業)実体が顧客との部分契約で生じるすべての履行義務を遂行するとき、発生する」
(EFRAG [2007], par.3.20)
- →対価に対する請求権が発生するような履行義務ごとに契約を分割し、収益を認識
- ⇒契約条件に依存して認識すべき収益が決まる

3. PAAinE討議資料

決定的事象アプローチ: アプローチC

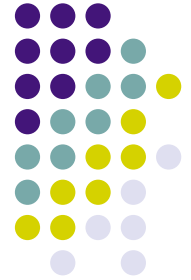


- アプローチC

- 対価に対する請求権の獲得以外にも収益が発生するその他の種類の資産の増加または負債の減少がある (EFRAG [2007], par.3.60)
- (企業) 実態が顧客に価値創造をもたらすことを行い、その結果、その対価として価値あるものを受領する (EFRAG [2007], par.3.62)
- 「収益は、供給者が顧客との部分契約で生じるすべての履行義務を遂行するとき、発生する」(EFRAG [2007], par.3.66)

3. PAAinE討議資料

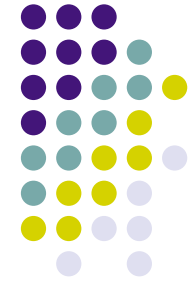
決定的事象アプローチ:アプローチC



- →請求権によらず、顧客にとって価値のあるアウトプット項目ごとに契約を分割
- ⇒顧客にとって価値のあるアウトプットの分割に、複雑な判断が必要なため、首尾一貫して適用するためには多くの細則が必要

3. PAAinE討議資料

継続アプローチ



- 認識

- 契約が進捗し、供給者が(契約を)遂行するにつれて、契約の過程を通じて継続的に収益が認識される (EFRAG [2007], par.4.2)
- 「供給者が契約を遂行するためにこれまで何を行ってきたのか」を問う (EFRAG [2007], par.5.5)

※IAS第11号「工事契約」: 継続アプローチの一形態 (EFRAG [2007], par.5.5)

3. PAAinE討議資料

継続アプローチ: アプローチD



- アプローチD
 - 「収益は、契約の完了に向かう遂行を反映する活動が生じるたびに発生する」(EFRAG [2007], par. 4.23)
 - → 決定的事象に焦点を当ててのではなく、どのくらい契約が進捗したかを問う
 - ⇒ 契約の進行と供給者の義務履行過程にわたって連続的に認識
 - 進行アプローチ



4. 長期請負契約における比較検討

- 設例：長期請負契約（受託ソフトウェア開発）
 - 契約金額\10,000,000のソフトウェア開発（工期1年）

内 訳	契 約 金 額	公 正 価 値
システム設計	\2,500,000	\2,000,000
プログラム開発（機能A）	\3,000,000	\3,000,000
プログラム開発（機能B）	\2,000,000	\2,000,000
プログラム開発（機能C）	\1,000,000	\1,000,000 (\900,000)
データベース作成	\500,000	\500,000
ハードウェア設定	\500,000	\500,000
社員教育	\500,000	\500,000
合 計	\500,000	\9,500,000 (\9,400,000)

※詳細は資料1参照

4. 長期請負契約における比較検討

現在出口価格モデル



	契約時	1Q	2Q	3Q	4Q
収益	<u>500,000</u>	2,000,000	<u>3,100,000</u>	2,900,000	1,500,000

- 契約時収益 (selling revenue) の発生
 - 対価は、契約を獲得するのに要する分も含まれている (IASB [2007a], par.4.17)
 - 契約獲得活動に対する対価 (IASB [2007b], par.18)
- 現在出口価格の変動による収益の発生

4. 長期請負契約における比較検討

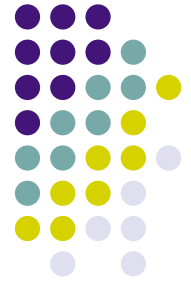
現在出口価格モデル



- 契約時収益 (selling revenue) の是非
- 契約の成立
 - 契約にかかる権利・義務を有償で引継いでくれる第三者がいるだろうから、企業にとって価値のあるもの (資産の増加) (IASB [2007b], par.19)
 - ⇒果たしてそうなのか？
- ある一定の財・サービスの提供においては、あてはまるが全てがそうとではない

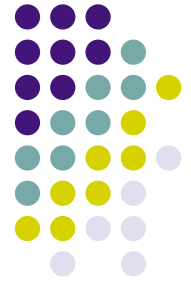
4. 長期請負契約における比較検討

現在出口価格モデル



- 現在出口価格の変動による収益の発生
 - ⇒現在出口価格の入手可能性は？
- 同質のものが活発に取引されている場合
 - 入手可能
- 同種のサービスであっても企業は他者との差別化を図り競争力を高める
 - 同一の財・サービスが提供されることは通常起こりえない
- 現在出口価格を一意的に決定することは不可能

4. 長期請負契約における比較検討 現在出口価格モデル



- 結局、見積りとなる
 - 観察不能な値や主観的判断を必要とする (IASB [2007a], par.56)
 - 履行義務について現在出口原価が観察可能ではないことが多い (IASB [2008c], par.29)
- ⇒ 経営者の裁量の余地
 - 顧客対価という一定の金額内における裁量の余地と比べ、契約資産・負債の評価という測定の根幹に関わる部分に裁量の余地が生じる

4. 長期請負契約における比較検討 顧客対価モデル

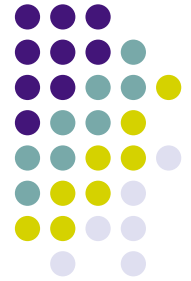


	契約時	1Q	2Q	3Q	4Q
収益	0	2,500,000	3,000,000	3,000,000	1,500,000

- 実現稼得アプローチにおける稼得基準と極めて似通っている(現行の工事進行基準と同じ会計処理となる)
- フローがストックの変動を規定している
- 経営者の裁量が依然として残っている

4. 長期請負契約における比較検討

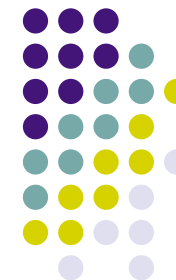
顧客対価モデル



- 実現稼得アプローチとの類似性
 - →視点の違いでしかないかもしれないが、理論的説明は達成できている
- 顧客対価額（取引価格）
 - 買手と売手との間で交渉された金額
 - →契約上の履行義務の有意義な尺度としての機能を果たす
- 経営者の裁量の余地
 - 現在出口価格モデルよりは限定的な範囲

4. 長期請負契約における比較検討

アプローチA



	契約時	1Q	2Q	3Q	4Q
収益	0	0	0	0	10,000,000

- 堅固な実現主義
- → 契約完了時まで会計数値として表現されず、実態を反映しているとはいえない
- → 複数要素契約に対応できない

4. 長期請負契約における比較検討

アプローチB



	契約時	1Q	2Q	3Q	4Q
収益	0	2,500,000	0	0	7,500,000

- 請求権に注目することでAよりは実態を表現できている
- → 契約条件に依存して収益認識時点が決定
- ⇒ 経営者の裁量の余地が高い

4. 長期請負契約における比較検討 アプローチC



	契約時	1Q	2Q	3Q	4Q
収益	0	2,500,000	0	6,000,000	1,500,000

- 契約内容の実体を見ることでより正確な実態を表現することができる
- → 履行義務の分解に詳細な基準が必要となる
- → 顧客にとっての価値によってはアプローチAと同様の処理となる

4. 長期請負契約における比較検討

アプローチD



	契約時	1Q	2Q	3Q	4Q
収益	0	2,500,000	3,000,000	3,000,000	1,500,000

- 現在の工事進行基準に該当
- 決定的事象アプローチより簡便的に分割ができる
(EFRAG [2007], par.4.5(c))
- 顧客対価モデルと同様の処理となる
- 資産・負債の概念からの十分な説明がない



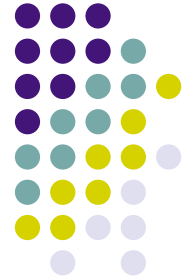
4. 長期請負契約における比較検討

	契約時	1Q	2Q	3Q	4Q
現	500,000	2,000,000	3,100,000	2,900,000	1,500,000
顧	0	2,500,000	3,000,000	3,000,000	1,500,000
A	0	0	0	0	10,000,000
B	0	2,500,000	0	0	7,500,000
C	0	2,500,000	0	6,000,000	1,500,000
D	0	2,500,000	3,000,000	3,000,000	1,500,000



5. まとめ

- 資産負債アプローチに基づいた収益認識理論
 - 現在出口価格モデル、顧客対価モデル、アプローチCが説明可能
- 使用可能性
 - 現在出口価格モデルは現実的に困難
 - アプローチCは詳細な細則が必要（契約内容の実体把握の困難性）
- 結論
 - 顧客対価モデル
 - 理論的説明が可能かつ現行の処理と類似で適用が容易



5. まとめ

- 今後の展望
 - 収益認識に関して長期請負契約以外のトピックについても分析が必要（収益認識全体としての一貫性を検証する必要）
 - 収益認識は最終的には、財務諸表において利益をどう表現していくかに繋がる（純利益と包括利益の問題）
 - 他のプロジェクト（例えば、概念FW「財務諸表の表示」）も含めた整理が必要



主要参考文献

- AAA-FASB [2007] AAA-FASB FINANCIAL REPORTING ISSUES CONFERENCE, “Reconsidering Revenue Recognition”, Primary Reading Material, November 30-December 1, 2007
- EFRAG [2007] Revenue Recognition - A European Contribution, Discussion Paper 3, July 2007
- IASB [2007a] “Measurement model-Measurement (Agenda paper 4C)”, Information for Observers, Revenue Recognition, 14 November 2007
- IASB [2007b] “Measurement model - Accounting for the contract with the customer (Agenda paper 4D)”, Information for Observers, Revenue Recognition, 14 November 2007
- IASB [2008a] “Customer Consideration model - Measurement (Agenda paper 2B)”, Information for Observers, Revenue Recognition, January 2008
- IASB [2008b] “Customer consideration model . performance obligations (Agenda paper 2C)”, Information for Observers, Revenue Recognition, January 2008
- IASB [2008c] “Measurement of the Contract (Agenda paper 7B)”, Information for Observers, Revenue Recognition, 21 May 2008
- IASC [1989] “Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements”, July 1989
- 辻山栄子 [2007] 「収益の認識をめぐる欧州モデル」『会計』第172巻第5号、森山書店
- 山田康裕 [2008a] 「配分アプローチの問題点」『企業会計』Vol.60, No.8、中央経済社
- 山田康裕 [2008b] 「収益認識における義務の測定」『会計』第174巻第4号、森山書店