

収益認識理論の国際的動向と新たな収益認識アプローチの比較検討

拓殖大学商学部

非常勤講師 山根陽一

はじめに

収益認識にかかる会計理論は、産業資本主義の確立と発展を背景に、継続企業を前提にした期間損益計算を目的とする動態論として発展してきた。その際、資産は将来の費用としての計算擬制的なものとして捉えられ、発生主義による収益・費用（フロー）の認識・測定を基礎とするものであった。しかし、金融市場の発達を背景に、取得原価主義を基調とする期間損益計算におけるオフバランス取引が指摘され、会計の目的は、企業の経済的実態や財務リスクの開示といったストック情報（時価情報）を重視したものへと変化してきた。この目的の変化により、収益認識にかかる会計理論は、収益を資産と負債の差額に求めるストックの認識・測定を基礎としたものへの変質を求められることになった。このフロー重視からストック重視への変化を背景に、従来の収益費用アプローチ（期間損益計算）を基礎とする会計基準（または概念フレームワーク）と資産負債アプローチを基礎とする会計基準（または概念フレームワーク）が並存し、理論的齟齬を生じさせている。これは、米国における収益費用アプローチを採用する SFAC 第 5 号「財務諸表における認識と測定」と資産負債アプローチを採用する SFAC 第 6 号「財務諸表の構成要素」の理論的矛盾と IASB における資産負債アプローチを採用する概念フレームワークと収益費用アプローチを採用する IAS 第 18 号「収益」の理論的矛盾に代表的に現れている¹。

このような背景のなか、FASB では、収益を測定し記録することの首尾一貫性の必要性と収益認識への概念的なアプローチの必要性に鑑み、2002年6月から収益認識プロジェクトを開始し、同年9月よりIASBとの共同プロジェクトとして今日まで議論が進められている。また、EUでは、2007年7月にEFRAGが、PAAinEの一環として、討議資料『収益認識－欧州の提言』（以下、「PAAinE 討議資料」とする）を公表している。収益認識プロジェクトでは、現在出口価格モデル（current exit price model）と顧客対価モデル（customer consideration model）の2つの収益認識モデル（アプローチ）について議論が行われ、2008年12月に公表された討議資料では、顧客対価モデルを基礎とした当初取引価格アプローチ（original transaction price approach）が提言されている。また、「PAAinE 討議資料」では、決定的事象アプローチ（critical event approach）と継続アプローチ（continuous approach）という2つのアプローチのもとで4つの収益認識アプローチが提起されている。

以下に、収益認識プロジェクトにおける2つの収益認識アプローチと「PAAinE 討議資料」における4つの収益認識アプローチについて、その内容を公表資料より考察し、それぞれの収益認識にかかる理論的解釈について考察する。そのうえで、長期請負契約の設例をもとにそれぞれの収益認識プロセスを検討し、新たな収益認識理論に向けた課題を提示する。

1. 収益認識プロジェクト

(1) 概要

収益認識プロジェクトは、2008年12月に討議資料の公表を終え、2009年10月の公開草案の公表、そして2011年5月頃にIFRSとして基準化を目指している。同プロジェクトでは、当初「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・実現規準からの離脱」をコンセプトとして掲げていたが（津守 [2008]）、討議資料では、「両ボードは稼得過程アプローチを放棄することを意図しているのではない。反対に、両ボードは資産及び負債の変動に焦点を当てることは稼得過程アプローチに規律をもたらし、企業が収益をより整合的に認識できるようになると考えている」（IASB [2008d] par.1.19.）と資産負債アプローチと収益費用アプローチの相互補完を掲げている。

同プロジェクトでは、収益を契約の履行義務の消滅による負債の減少（資産の増加）とする負債消滅説（liability extinguishment view）を採用している（万代 [2008]）。そして、収益を「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.）と定義している。つまり、収益の認識を顧客との契約に関する純資産の増加として捉えており、討議資料では、「顧客との契約における企業の正味のポジションの増加を基礎として認識されなければならない」（IASB [2008d] par.S14.）としている。以下に述べる2つのアプローチは、いずれもこの考え方を基礎としている。

(2) 現在出口価格アプローチ（現在出口価格モデル）

現在出口価格アプローチは、収益の測定を「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.）としている。現在出口価格を使用する根拠として、「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.）、「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.）と挙げている。これは、現行実務における契約時の対価による測定は、現在の状況を反映していないため、表現の忠実性ひいては利用者にとっての有用性が損なわれているとして、契約時点ではなく、あくまで報告日における履行義務の価値の有用性を説いているものである（山田康裕 [2008b] 82頁）。また、報告日における公正価値をベンチマークとすることによって、契約価額と比較して企業が効率よく義務を履行しているか（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）を把握することができると考えられている（山田辰巳 [2004]）。

しかし、現在出口価格は、議論のなかで「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.）と指摘されるように、すべての財・サービスにおいて信頼性のある現在出口価格が測定できるわけではない。また、契約金額には、契約以前の諸活動のコストが含まれることが多く、結果、その分だけ契約金額が現在出口価格を上回ることになり、当該差額分が契約時に収益として認識される（販売時収益：selling revenue）ことが批判の対象となっている（山田辰巳 [2005]）。

(3) 当初取引価格アプローチ（顧客対価モデル）

当初取引価格アプローチは、収益について「顧客対価が契約に伴う各履行義務に配分される。その結果、契約締結時における履行義務の総額は、顧客対価に等しくなる。」(IASB [2008a] par.4.) と考える。ここにおける顧客対価とは「契約において示された契約対価額」(IASB [2008a] par.3.) を指し、履行義務とは「(企業) 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.) と定義している。つまり、収益の測定属性を契約金額（顧客対価）に求めている。顧客対価を使用する根拠として、「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である」(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.) と挙げている。これは、現在出口価格を用いることによる信頼性の低下や評価の煩雑さへの批判と捉えることができる。

当初取引価格アプローチでは、履行義務の総額を顧客対価で測定し、各履行義務に配分されることになるが、顧客との契約をどのように各履行義務に分割するか、そして、顧客対価をどのように各履行義務に配分するかという問題が生じる（山田康裕 [2008a]）。討議資料では、履行義務の充足を「企業が約束された資産（財又はサービス）を顧客に移転したとき」(IASB [2008d] par.S20.) としており、財の場合、「顧客が財を物理的に占有したとき」(IASB [2008d] par.S21.)、サービスの場合、「顧客が約束されたサービスを受けたとき」(IASB [2008d] par.S22.) としている。この履行義務の充足（＝資産の移転）という考え方を採用すると、非連続的に移転する建設型の契約は、完成引渡し時に一括して収益を認識することになる（IASB [2008d] par.A44.）。

2. PAAinE 討議資料

(1) 概要

PAAinE とは、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の基準設定過程の早い段階での議論に積極的に関与することを目的にスタートした活動である。『収益認識－欧州の提言』は、EFRAG と DRSC が収益認識プロジェクトへの意見発信のため、2007年7月に公表した討議資料である。

「PAAinE 討議資料」では、収益を IASB の概念フレームワークの定義を基礎として「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.) と定義している。収益認識に対する問題意識は、複数要素契約に代表される契約の複雑化に伴った収益認識に対して、資産負債アプローチを用いた包括的な概念モデルを開発するという点で収益認識プロジェクトと一致している（辻山 [2007] 10,11 頁）。これは、収益の認識を「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).) と定義し、「資産負債アプローチを採用する」(EFRAG [2007] par.2.2.) としていることに現れている。ただ、「PAAinE 討議資料」においても資産負債アプローチに基づく収益認識を前提としながらも、上述の収益の定義に見られるように、収益稼得過程の進行に焦点を当てた収益認識モデルを提示している。

(2) 決定的事象アプローチ

決定的事象アプローチは、「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.) であり、「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.) としている。つまり、決定的事象 (critical event) の発生によって収益を認識するアプローチである。また、「IAS 第 18 号「収益」は、決定的事象アプローチに基づいているとされている」(EFRAG [2007] par.5.4.) と記述されている。

決定的事象アプローチが収益認識の判断基準とする決定的事象は、収益費用アプローチによる収益認識を行う際に必要とされる事項である (徳賀 [2003])。また、決定的事象アプローチに基づいているとされている IAS 第 18 号は、収益認識にかかる理論的齟齬を生じさせている収益費用アプローチを採用する代表的会計基準である。資産負債アプローチを採用する「PAAinE 討議資料」の基本コンセプトとの矛盾については、「資産負債アプローチの採用は、稼得プロセスが無視されなければならないことを (必ずしも) 意味しない」(EFRAG [2007] par.2.4(b)) という記述にみることができる。しかし、資産と負債の定義などの概念的な観点から説明がされていない。

① アプローチ A

アプローチ A は、収益の発生を「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に発生する」(EFRAG [2007] par.3.8.) と定義している。これは、「資産の増加または負債の減少は、獲得した対価に対する請求権で表され、対価に対する請求権は完全契約遂行時のみ発生する」(EFRAG [2007] par.3.14.) という考えに基づいており、顧客に財・サービスを提供し、その対価を受け取る取引を考えた場合、対価に対する請求権が資産の増加をもたらすと考えられるものである (草野 [2008])。この場合、収益は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) に一括して認識することになる。

② アプローチ B

アプローチ B は、収益の発生を「(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に発生する」(EFRAG [2007] par.3.20.) と定義している。これは、アプローチ A における対価に対する請求権をより厳密に捉え直し、対価に対する請求権が発生する履行義務ごとに分割できる旨が契約に明記されている場合において、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、請求権の発生により収益を認識するものである。決定的事象を請求権の発生と捉えたアプローチ A およびアプローチ B は、資産負債アプローチにおける資産の増加を請求権の発生に求めることで説明可能とするものといえる。この場合、収益は請求権に関する契約条件に依存して認識されることになる。

③ アプローチ C

アプローチ C は、収益の発生を「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に発生する」(EFRAG [2007] par.3.66.) と定義している。これは、「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) 実体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.) という観点から収益の発生を捉えたもので、決定的事象を請求権の発生ではなく、顧客にとって価値あるアウトプットの提供によって、その対価を獲得することができると考えたものである。顧客にとって価値あるアウトプットとは、それだけで使用可能か販売可能な項目のことであり、現行の米国実務に類似した形となる(辻山 [2007] 14 頁)。この場合、顧客にとって価値あるアウトプットの提供により収益を認識することになるが、顧客にとって価値あるアウトプットの分割には、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になると考えられる。

(3) 継続アプローチ

継続アプローチは、「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.4.2.) アプローチであり、「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.5.5.) としている。また、IAS 第 11 号「工事契約」は、「継続アプローチの一形態」(EFRAG [2007] par.5.5.) と記述されている。

継続アプローチは、決定的事象アプローチと同様に資産負債アプローチを採用することが前提とされている。これは、供給者が契約を遂行し、契約が進捗するにつれて、資産が増加する(負債が減少する)ため、契約の進捗度に応じて収益を認識することができる解釈のものである(EFRAG [2007] pars.4.31-4.37.)。継続アプローチは、決定的事象アプローチにおける契約の分割にかかる煩雑さや困難さが無い分、適用が容易である(EFRAG [2007] par.5.7(b).)。

④ アプローチ D

アプローチ D は、収益の発生を「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.) と定義している。つまり、契約の進捗度に応じて収益を継続的に認識するアプローチである。契約の進捗は、契約に固有の原価の発生、供給者にとって取引に内在するリスクの減少、生産された財の価値の増加または時間の経過などで測定される(EFRAG [2007] pars.4.6-4.14.)。この場合、収益は工事進行基準と同様の方法で認識されることになる。

3. 長期請負契約における比較検討

以上の 6 つの収益認識アプローチについて、長期請負契約の設例をもとに、収益認識プロセスを考察し、問題点を検討する。

(1) 設例

【資料 1】の設例に基づいて検討を行う。

それぞれの収益認識アプローチを使用した場合の契約時、第 1 四半期、第 2 四半期、第 3 四半期、第 4 四半期における契約の債権・債務と生じる収益は、【資料 2】、【資料 3】のようになる。

(2) 現在出口価格アプローチ

現在出口価格アプローチでは、契約時に 500,000 円の収益が認識されることに特徴を見出せる。これは、契約価格に契約以前の諸活動のコストが含まれるためであり、収益認識プロジェクトにおいても「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.) と指

摘している。つまり、契約の成立を「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、企業にとって価値あるもの（資産の増加）」(IASB [2007b] par.19.)と捉え、「契約獲得活動に対する対価」(IASB [2007b] par.18.)として収益を認識するのである。しかし、現在出口価格に、果たして契約を獲得するコストが含まれていないのか、すべての契約において有償で引継いでくれる第三者が存在するのかといった疑問が生じる。

現在出口価格に契約を獲得するコストが含まれないとするのは、契約獲得に際して生じたコストは、第三者に引継ぐ場合、第三者に必要とならないためと説明されている。しかし、現在出口価格は、市場において契約を第三者に引渡す際の価格であり、市場には、契約を獲得するために活動する企業が多数存在すると考えれば、現在出口価格に契約を獲得するために必要なコストが含まれることは必然であり、現在出口価格に契約を獲得するコストが含まれないとは言えない。また、契約を有償で引継いでくれる第三者が存在するのは、市場において当該財・サービスの提供を行える第三者が多数存在していることを前提としたものである。しかし、企業の提供する財・サービスは、一定の標準化されたものを除き、企業独自の技術を使用したもの（ブランド品に代表されるような特定の商品の製造・販売など）であり、すべての契約において有償で引継いでくれる第三者が存在するとは言えず、現在出口価格を算出する市場が存在するかも怪しいと言える。

現在出口価格アプローチでは、契約時収益のほかに現在出口価格の変動によって収益が認識される点にも特徴を見出せる。設例では、第2四半期における100,000円分が現在出口価格の変動によって生じた収益額である。ただ、現在出口価格の入手については、「履行義務について現在出口価格が観察可能でないことが多い」(IASB [2008c] par.29.)と収益認識プロジェクトで指摘しているように現在出口価格アプローチにおける最大の欠点である。現在出口価格の入手は、同質の財・サービスが活発に取引されている場合には、入手が可能であるが、そのような取引は限られたごく一部の財・サービスである。通常、同種の財・サービスであっても、激しい企業間競争のなか、企業は他社との差別化を図り競争力を高めていると考えられ、同一の財・サービスが同一価格で提供されることは通常起こりえない。つまり、同種の財・サービスを扱い、代替的に契約を引受けてくれる企業があったとしても、それぞれの企業において固有の要素を含み、かつ異なる価格を提示しているなかで現在出口価格を一意に決定することは不可能と言える（山田康裕 [2008b] 83,84頁）。また、収益認識プロジェクトでは、現在出口価格の入手について「観察不能値は主観的判断を必要とする」(IASB [2007a] par.56.)として、見積りによって算定することとしている。この主観的見積もりには、経営者の裁量の余地の拡大を招く恐れがある。

（3）当初取引価格アプローチ（顧客対価モデル）

当初取引価格アプローチは、履行義務の充足を「企業が約束された資産（財又はサービス）を顧客に移転したとき」(IASB [2008d] par.S20.)と定義しており、個々のサービスの提供が完了した都度、収益が認識される。

本アプローチは、ストックの変動すべてが認識されるのではなく、履行義務の遂行に伴うフローによって限定されたストックの変動が認識されている。これは、FASB 概念フレームワークにおいて、「収益は、企業の資産の流入その他の増加もしくは負債の弁済（またはその両者の組み合わせ）のうち、財貨の引渡しもしくは生産、サービスの提供、または企業の継続的な主要な営業又は中心的な営業を構成する他の活動によるものであるとしている」とするSFAC第6号と「収

益は、費用と共に稼得利益の中心として、企業の産出物の対価として取得したもの又は取得すると合理的に見込まれるもの」とする SFAC 第 5 号をうまく組み合わせたものと言える。しかし、従来の実現・稼得アプローチとの違いはなく、実現主義における資産の裏付けを再確認したものと言える。

(4) 決定的事象アプローチ

① アプローチ A

アプローチ A では、決定的事象を契約の完全遂行と捉えるため、契約に盛り込まれたすべての履行義務が遂行される第 4 四半期において契約金額の全額に当たる 10,000,000 円が収益として認識される。これは、収益費用アプローチにおける実現主義において従来から指摘されていた契約完了時まで契約の実態が会計数値として表現されないこと、複数要素契約に代表される今日の複雑化した経済取引を表現できないことがそのまま当て嵌まるものであり、適切な収益認識アプローチとは言えない。

② アプローチ B

アプローチ B では、決定的事象を請求権の発生と捉えるため、契約の遂行によって請求権が発生する第 1 四半期と第 4 四半期において収益が認識される。アプローチ B は、アプローチ A と比較してより契約の実態を表現できている。しかし、契約条件に依存して収益の認識時点が決定するため、契約条件を決定する際に経営者の裁量の余地が高いと考えられる。

③ アプローチ C

アプローチ C では、決定的事象を顧客にとっての価値あるアウトプットの提供と捉えるため、別個に引渡し（提供）可能な部分の履行義務を完了する第 1 四半期、第 3 四半期、第 4 四半期において収益を認識することになる。アプローチ C は、契約内容の実体を見ることによって、より正確な契約の実態を会計数値として表現することができる。また、複数要素契約における契約の複数要素への分解は、現行実務において行われているため、現実的な処理とも考えられる。しかし、複数要素契約にかかる現行実務の解釈の多様化の問題を解決する必要があるため、首尾一貫して適用するためには現行と同様に多くの細則が必要になると考えられる。

(5) 継続アプローチ

① アプローチ D

アプローチ D では、契約の進捗度に応じて収益を継続的に認識するため、各四半期において進捗に応じた収益が認識される。つまり、IAS 第 11 号「工事契約」における工事進行基準と同様の処理となる。アプローチ D は、決定的事象アプローチのような複雑な細則を必要とせず、より簡便的に分割が可能であるため、使用するの比較的容易と考えられる (EFRAG [2007] par.4.5(c.)). しかし、工事進行基準は、資産負債アプローチとは言えない点について、アプローチ D (継続アプローチ) が資産負債アプローチにおいて、どのように説明可能であるかを検討する必要がある (醍醐 [2008])。

おわりに

以上で検討した内容を【資料 4】にまとめてみた。

現在出口価格アプローチは、唯一資産負債アプローチを純粹に体现したアプローチと言えるが、その使用は現在出口価格の把握の困難性や契約時収益の問題から現実的ではない。

当初取引価格アプローチ、アプローチ A、アプローチ B、アプローチ C は、従来の実現・稼得アプローチを単にストックの観点から再説明したものと言える。ただ、負債消滅説の立場から説明される当初取引アプローチの収益の認識理論は、資産負債アプローチに適したものと言える。しかし、当初取引アプローチにおける履行義務の充足を資産の移転と定義し、非連続の工事契約に対して、完成引渡し時において収益を認識するという点は、タイムリーな財務報告の質を後退させるものである。

アプローチ D は、工事進行基準そのものであり、タイムリーな財務報告を体现する上では、重要な収益認識アプローチであるが、資産負債アプローチ（ストックの観点）からの説明に困難な部分が残る。

これまでの資産負債アプローチと収益費用アプローチという二元論的な思考から、両者の相互補完という新たな理論展開が進みつつあるが、解決しなければならない事項は少なくないのが現状である。

¹ 詳しくは、拙稿「工事進行基準にかかる収益認識の理論的整合性の検討」『拓殖大学大学院 商学研究科紀要』通巻第 35 号、拓殖大学大学院商学研究科紀要編集委員会、2008 年 3 月を参照。

【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.
- IASB [2008d], "Discussion Paper, Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers", December 2008.
- 草野真樹 [2008]「PAAinE 討議資料の収益認識アプローチの意義と課題」『企業会計』Vol.60,No.8、中央経済社、2008 年 8 月、50 頁。
- 醍醐聰 [2008]「顧客対価にかかる負債と収益の認識」『会計』第 174 巻第 3 号、森山書店、2008 年 9 月、2 頁。
- 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、2007 年 11 月。
- 津守常弘 [2008]「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。

徳賀芳弘 [2003] 「資産負債中心観における収益認識」『企業会計』Vol.55, No.11、中央経済社、2003年11月、37～39頁。

万代勝信 [2008] 「収益認識プロジェクトの概要」『企業会計』Vol.60、No.8、中央経済社、2008年8月、19,20頁。

山田辰巳 [2004] 「IASB 会議報告（第37回会議）」財団法人 財務会計基準機構－企業会計基準委員会「Web サイト」http://www.asb.or.jp/html/iasb/minutes/20040720_037.php。

山田辰巳 [2005] 「IASB 会議報告（第47回会議）」財団法人 財務会計基準機構－企業会計基準委員会「Web サイト」http://www.asb.or.jp/html/iasb/minutes/20050622_047.php。

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、2008年8月、39～41頁。

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、2008年10月。

山根陽一 [2008] 「工事進行基準にかかる収益認識の理論的整合性の検討」『拓殖大学大学院 商学研究科紀要』通巻第35号、拓殖大学大学院商学研究科紀要編集委員会、2008年3月。

【資料 1】

〔設例〕 長期請負契約（受託ソフトウェア開発）の会計処理

契約金額 ¥10,000,000 のソフトウェア開発（工期 1 年）を受託した。

契約の内訳ならびに公正価値は次のとおりである。内訳の区分は、別個に引渡し（提供）可能なものとする。

内 訳	契約金額	現在出口価格
システム設計	※1 ¥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
		※2 （¥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	¥10,000,000	¥9,500,000

※1 受注に要した ¥500,000 を便宜上システム設計の金額に加算している。
 ※2 第 2 四半期末において、現在出口価格が ¥900,000 に下落したとする。

代金の支払い（請求権の発生）は、システム設計終了時、プログラム開発・データベース作成完了・ハードウェア設定・社員教育完了時の 2 回とする。また、進捗は次のとおりであった。数値は進捗率（%）を示している。

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	月	月	月	月	月	月	月	月	月	月	月	月
システム設計			100									
プログラム開発（機能 A）						50			100			
プログラム開発（機能 B）						75	100					
プログラム開発（機能 C）									100			
データベース作成										100		
ハードウェア設定											100	
社員教育												100
	契約	第 1 四半期			第 2 四半期			第 3 四半期			第 4 四半期	

【資料 3】

6つの収益認識アプローチの収益認識額

	契約時	第 1 四半期	第 2 四半期	第 3 四半期	第 4 四半期
現在出口価格	500,000	2,000,000	3,100,000	2,900,000	1,500,000
当初取引価格	0	2,500,000	0	6,000,000	1,500,000
アプローチ A	0	0	0	0	10,000,000
アプローチ B	0	2,500,000	0	0	7,500,000
アプローチ C	0	2,500,000	0	6,000,000	1,500,000
アプローチ D	0	2,500,000	3,000,000	3,000,000	1,500,000

【資料4】

	現在出口価格アプローチ	当初取引価格アプローチ	アプローチA	アプローチB	アプローチC	アプローチD
概念	資産負債アプローチに基づく首尾一貫した包括的な収益認識の基準の開発 (AAA-FASB [2007], par.16) ※稼得過程アプローチを放棄することを意図しているのではない (IASB [2008d] par.1.19.)	資産負債アプローチを採用する (EFRAG [2007], par.2.2) ※稼得プロセスが無視されなければならないことを(必ずしも)意味しない (EFRAG [2007] par.2.4(b))				
収益 (定義)	顧客への財及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(もしくはその両者の組み合わせ)である (AAA-FASB [2007], par.29)		実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グロス・インフロー (EFRAG 2007, par.2.34)			
			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)	(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)	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)	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)
認識 (要件)	顧客との契約に関する純資産の増加		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)			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)
			契約完了時	部分契約のもとでの履行義務の履行時 (請求権に基づく)	部分契約のもとでの履行義務の履行時 (顧客にとって価値あるアウトプットに基づく)	契約の進行と企業の契約遂行に比例
認識 (時期)	<ul style="list-style-type: none"> ・契約時(純資産が増加する場合) ・履行義務の履行時(消滅時) ・現在出口価格の変動時 	<ul style="list-style-type: none"> ・資産の移転 ・履行義務の履行時(消滅時) 	・契約完了時	・請求権ベースでの履行義務の履行時(消滅時)	・顧客にとって価値あるアウトプットでの履行義務の履行時(消滅時)	・契約の進捗率での履行義務の履行時(消滅時)
測定	現在出口価格	契約金額 ※受領・受領可能对価額を識別された財・サービスの履行義務に按分された額	契約金額	契約金額 ※請求額ベースで履行義務に按分された額	契約金額 ※顧客にとって価値あるアウトプットで履行義務に按分された額	契約金額 ※進捗率に基づいた額
再測定	あり	なし				
長所	<ul style="list-style-type: none"> ・企業実態を正確に表現できる ・経済環境の複雑化にともなう不確実性に対して、企業活動の経済的実態を忠実に表現できる 	<ul style="list-style-type: none"> ・資産負債アプローチと収益費用アプローチの相互補完関係を説明している ・契約金額に基づくため客観性が高い(観察が可能) ・現在の処理と似通っているため適用が容易 ・素人にもわかりやすい 	<ul style="list-style-type: none"> ・客観性・確実性が高い 	<ul style="list-style-type: none"> ・客観性・確実性が高い ・請求権に基づく履行義務の分解によって、アプローチAより正確な企業実態を表現できる 	<ul style="list-style-type: none"> ・顧客にとって価値のあるアウトプットによる履行義務の分解により、アプローチBより正確な企業実態を表現できる 	<ul style="list-style-type: none"> ・契約の分割が決定事象アプローチよりも容易 ・現在の工事進行基準と同様の処理のため適用が容易
短所	<ul style="list-style-type: none"> ・完全市場が前提となる ・市場の存在しない場合、公正価値測定に主観要素が極めて高くなる ・差別化の進むサービス産業やオーダーメイド等の請負契約において客観的な公正価値は測定できない ・契約額は履行義務の公正価値より大きいのが通常であり、販売時収益が発生する 	<ul style="list-style-type: none"> ・非連続の工事契約について、工事完成基準を採ることになる ・顧客対価を履行義務に配分する際に経営者の裁量が介在する ・契約の構成要素(収益認識単位)を正確に分解する必要がある 	<ul style="list-style-type: none"> ・タイムリーな企業実態を表現できない ・複数要素契約に対応できない 	<ul style="list-style-type: none"> ・請求タイミング(契約書の内容)によって認識時点が異なるため、経営者の裁量の余地が高まる 	<ul style="list-style-type: none"> ・他のアプローチと比べて複雑で多くの判断が要求されるので、首尾一貫して適用するためには多くの細則が必要となる ・顧客の視点に立つ 	<ul style="list-style-type: none"> ・実現稼得アプローチにおける稼得基準となり、資産負債アプローチからの説明が難しい ・顧客対価を履行義務に配分する際に経営者の裁量が介在する