

2009 年 8 月 25 日

新たな収益認識アプローチの比較検討
－収益費用アプローチと資産負債アプローチの相互補完を求めて－

拓殖大学商学部
非常勤講師 山根陽一

1. 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・測定を基礎に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（山根 [2008]）。

このような背景のなか、係る理論的矛盾を解決するために、IASB/FASB の収益認識プロジェクトでは、2008 年 12 月に公表した討議資料において、現在出口価格アプローチと当初取引価格アプローチの 2 つの収益認識アプローチが提起されている。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」）を公表している。「PAAinE 討議資料」では、決定的事象アプローチと継続アプローチという 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。

本報告では、異なる利益観として論じられる収益費用アプローチと資産負債アプローチを計算構造から相違を明らかにし、両者併存の論理を検討する。そして、収益認識プロジェクトと「PAAinE 討議資料」で提起されている計 6 つの収益認識アプローチを題材に、設例を用いて両者併存に適う収益認識アプローチを検討する。

2. 両アプローチの計算構造

収益費用アプローチと資産負債アプローチの相違を、その計算構造を分析することによって明確にする。まず、両アプローチの定義を確認すると、収益費用アプローチとは、企業の達成した

成果としての収益とそれを達成するために費やされた努力（犠牲）としての費用が、期間的に「対応」させられることによって、その差額としての利益を算定するアプローチであり、本アプローチにおける資産・負債は、取引フローの原初的認識の残高と、決算認識において期間利益計算から除外された収益・費用の見越額・繰延額とによって構成されることになる（徳賀[2002]148,149頁）。これに対し、資産負債アプローチは、資産および負債の定義に基づいて一期間における企業の富または正味資源の増加分の測定値として利益を算定するアプローチである（徳賀[2002]150頁）。

両アプローチを複式簿記における計算構造の観点から見ると【資料1】のようになる。収益費用アプローチにおいては、売上（収益）500に対応する形で売上原価（費用）400が計上され、損益計算書において100の利益が算出される。貸借対照表には、借方に現金250、支出・未費用項目としての商品300、貸方に負債100、資本350、損益計算書で算出された利益100が記載される。資産負債アプローチでは、期末における資産、負債の残高が記載され、その差額としての450が算出され、これに期首資本300を差し引いた100が利益（純資産の増加分）として算出される。損益計算書は、期間における資産、負債の増減の差額として利益が算出される。

【資料1】のように複式簿記は、ストック比較計算とフロー比較計算の2つの利益計算が有機的な関連を持つ仕組み（藤田[2008]）であり、元来、収益と費用の差額（フローの差額）と資産と負債の差額（ストックの差額）は同額になるものである。つまり、両アプローチは1つの現象を異なる観点から捉えているに過ぎないといえる（冨塚[2009]）。両アプローチは同一の計算構造の上に成立しており、計算構造上、両アプローチからの説明が可能と考えられる。両アプローチにかかる論争や会計基準上の理論的矛盾は、収益費用アプローチの計算擬制項目に対する資産負債アプローチからの批判、適正な期間損益計算を思考する収益費用アプローチからの資産・負債の差額を利益とする資産負債アプローチに対する批判であり、計算構造において、両アプローチ間に差異が生じる会計取引におけるものである。また、資産・負債の把握の際に依拠する評価基準（測定属性）の違いと指摘できる。

近年の金融経済の比重の高まりによって、企業の経済的実態を開示するための資産負債アプローチへの重点移行は避けられないが、収益費用アプローチが指向する期間損益計算を軽視するには至っておらず、実態を把握するための公正価値による利益も期間損益計算から算出される利益も同等に重要なものである。両アプローチは、計算構造上、矛盾なく併存できるものであり、収益費用アプローチにおけるフロー計算を資産負債の観点から捉えなおし、両アプローチの観点から説明できる理論が会計システム全体の一貫性から望ましいと言える。

以降、6つの収益認識アプローチを計算構造から分析することによって、両アプローチの矛盾を克服した説明が可能であるか考察する。

3. 6つの収益認識アプローチの概略

(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、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 [2008b] 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）とする負債消滅説を採用し（万代 [2008]）、収益を「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 [2008b] par.S14）」とし、正味のポジションは「契約における権利と義務の組み合わせ（IASB [2008b] par.S15）」であり「契約における義務が充足されることによって生じる（IASB [2008b] par.S16）」と定義している。

② 現在出口価格アプローチ

現在出口価格アプローチは、履行義務を「財務諸表日において独立した第三者に対して履行義務を移転するとした場合に企業が支払を求める金額（IASB [2008b]par.5.15）」によって測定するアプローチである。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 [2007] 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 [2007] par.20）」と挙げている。しかし、討議資料では、「企業が契約において約束した財やサービスを顧客に移転する前に、企業が収益を認識することを認めるようなアプローチには違和感（IASB [2008b]par.5.20）」、「履行義務に対する現在出口価格は、減多に観察可能ではない（IASB [2008b]par.5.21）」、「見積られた測定値は検証が困難（IASB [2008b]par.5.21）」、「誤謬のリスク（IASB [2008b]par.5.23-5.24）」という理由で却下されている。

③ 当初取引価格アプローチ

当初取引価格アプローチは、履行義務を「約束された財やサービスと引換えに顧客が約束した対価（IASB [2008b]par.5.25）」によって測定するアプローチである。顧客対価を使用する根拠として、「取引価格は…約束された財やサービスを顧客に移転するための企業の予想コスト、そのコストの時期及びそれらの資産を提供するために必要となるマージンを含んでいる（IASB [2008b] par.5.26）」、「契約に基づいて顧客に資産が移転した場合にだけ収益が認識される（IASB [2008b] par.5.28）」、「取引価格は観察可能（IASB [2008b] par.5.32）」、「見積りを行ったりするコストや複雑性を回避できる（IASB [2008b] par.5.32）」、「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。また、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 [2008b] 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 [2008b] 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 [2008b] 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 [2008b] 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、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「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.)」としている点に現れている。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、収益稼得過程の進行に焦点を当てた収益認識モデルを指向していることは、「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))」という記述に現れている。

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、決定的事象の発生によって収益を認識するアプローチである。「IAS 第 18 号「収益」は、決定的事象アプローチに基づいている (EFRAG [2007] par.5.4.)」とされる。

③ アプローチ A

アプローチ A は、収益の発生を「企業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。

④ アプローチ B

アプローチ B は、収益の発生を「企業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、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。

⑤ アプローチ C

アプローチ C は、収益の発生を「企業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.)」とアプローチ B と同様の定義をしながらも「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ある。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られるものである。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)。

⑥ 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。継続アプローチは、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 と解釈されるものである (EFRAG [2007] pars.4.31-4.37)。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。

⑦ 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)。つまり、工事進行基準と同様の方法で収益が認識される。

4. 設例による比較検討

6つの収益認識アプローチについて、上述の定義に従い、長期請負契約（受託ソフトウェア開発）を例に、収益の認識金額の過程、計算構造を比較検討する。

（1）設例

【資料 2】の設例をもとに比較検討を行う。

各収益認識アプローチにおいて各四半期で認識される利益額は、【資料 2】の一番下にあるように、当初取引価格アプローチとアプローチ C が同額となる以外は、区々である。収益総額はいずれも 10,000,000 円と同額である。本報告では、計算構造の観点から収益費用アプローチ、資産負債アプローチ間の相互説明が可能かを考察するため、現在出口価格の変動及び契約の分割可能区分による収益認識額の差異が確認できる第 2 四半期を対象に検討を行う。

（2）計算構造の比較

① 現在出口価格アプローチ

現在出口価格アプローチは、契約資産・契約負債の増減にのみ焦点を当てていることから、利益は、資産と負債の差額として求められ、まず貸借対照表において借方 5,900 と貸方 5,000 の差額として求められる。損益計算書では、現金減少を費用と捉え、契約資産（機能 A、機能 B）の増加を収益と捉えることになる。資産・負債の認識・測定を利益計算の柱とする資産負債アプローチそのものの考え方といえる。

② 当初取引価格アプローチ

当初取引価格アプローチは、当該契約の遂行によって生じる資産が、顧客に連続して移転するかしないかによって大きく異なる。資産の連続的移転については、「契約において約束している各資産を潜在的な別個の履行義務 (IASB [2008b] par.6.34)」とし、「これらの履行義務について、約束した資産が顧客に移転する時点を基礎として別々に会計処理する (IASB [2008b] par.6.35)」とあり、具体的には、サービスの提供・材料の引渡し契約（委託契約）か、完成した製品の引渡しの契約（請負契約）かの違いに求められることになる (IASB [2008b] par.A32-A45)。工事契約は、一般的に完成引渡しの契約（請負契約）であるため、非連続的移転に該当することになる。本設例では、引渡し（提供）可能なものを別々の契約として処理した。そのため、第 2 四半期では、機能 A の契約金額分だけ契約資産を認識している。機能 B については、仕掛中であるため履行義務を充足していないとみなし、機能 B のために使用したコストは、貸借対照表に開発費として計上した。この場合、認識のタイミングを模索するものとなるため、実現稼得過程と変わりはなく、収益の認識に伴い、それに対応した費用を計上するロジックとなる。消費したコスト 2,000 のうち、費用は収益に対応する 1,500 として計上する費用配分の論理が先にある計算であって、開発費は支出・未費用項目として存在するに過ぎない。

③ アプローチ A、アプローチ B、アプローチ C

アプローチ A、アプローチ B、アプローチ C は、収益の認識を決定的事象に求めるものであり、その違いは認識のタイミングの差に過ぎない。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り（徳賀 [2003]）、計算構造上も収益の認識に対応した費用が計上され、その差額として利益が計算されるため、当初取引価格アプローチと同じく、収益費用アプローチといえる。アプローチ A は厳格な実現基準であり、アプローチ B は請求権に基づいた実現基準、アプローチ C は現行の実現稼得過程と換言できる。

④ アプローチ D

アプローチ D における各期の収益認識金額は、現行の工事進行基準と同様となる。工事進行基準は、通説では契約の確実性を裏付けとした実現概念の拡張であり（飯野 [1993]）、「PAAinE 討議資料」においても資産負債アプローチからの具体的な解釈はされていない。資産負債アプローチからの解釈を試みると、契約の進捗によって履行義務が消滅し、契約資産が増加するという負債消滅説によって説明可能である。ただ、履行義務の充足を討議資料における「資産の移転」ではなく、契約遂行の活動に焦点を当てることになる。この場合、使用したコストが直接的に資産の減少（または負債の増加）とリンクしている点において、当初取引アプローチ、アプローチ A、B、C の費用収益対応の配分論理より資産負債アプローチの観点からの説明に説得力があり、計算構造上は収益費用アプローチと資産負債アプローチの観点を持ち合わせているように見える。

5. おわりに

以上で収益費用アプローチと資産負債アプローチの矛盾を克服した計算構造を内包した収益認識アプローチを模索してきた。請負契約を設例にした考察では、「PAAinE 討議資料」で提起されているアプローチ D（工事進行基準）を資産負債アプローチの観点から捉えなおすことによって、両アプローチからの説明も可能であるとした。ただ、工事進行基準については、「工事が進むに応じて資産の価値変動を測った収益認識というよりも、むしろ投資の成果を稼得するプロセスに即して利益を測るひとつの手法（斎藤[2009]）」、「約定された販売価格を工事の進捗度に基づいて配分しただけのもの（斎藤[2009]）」、そして、「確定した債権でない場合は、むしろそれ自体が収益認識に伴う擬制的な資産ということになる（斎藤[2009]）」という指摘がある。しかし、資産負債アプローチ、収益費用アプローチのいずれにせよ、収益総額は同額であり、結局は収益の配分方法と考えることができる。また、稼得過程を考慮すること自体に問題があるとは思われない。討議資料における当初取引価格アプローチについては、本報告の設例のような請負契約において、「資産の移転」を履行義務の充足の要件とするのは、工事進行基準を否定することになり、実態から離れてしまう懸念があるため、請負契約については活動に焦点をあてることも検討する必要があると考える。また、「資産の移転」は、実現の要件のひとつである財・サービスの引渡しと解釈でき、この要件では実態が把握できないことは、実現概念の拡張や IAS 第 11 号の存在が物語っていると言えるだろう。

【参考文献】

- EFRAG [2007], Revenue Recognition - A European Contribution, Discussion Paper 3, July 2007.
- IASB [2007], "Measurement model-Measurement (Agenda paper 4C)", 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], "Discussion Paper, Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers", December 2008.
- 飯野利夫 [1993]『財務会計論 [三訂版]』同文館、1993年1月20日、11-24～11-27頁。
- 岡田裕正 [2003]「資産負債アプローチの計算構造」『経済学研究』第69巻第3・4合併号、九州大学経済学会、2003年1月、115頁、図2。
- 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。
- 斎藤静樹 [2009]『会計基準の研究』中央経済社、2009年2月、231頁。
- 高須教夫 [2009]「利益計算の諸類型－取得原価主義・公正価値会計・併存会計」『会計』第175巻第5号、森山書店、2009年5月。
- 高橋和幸 [2006]「収益費用中心観」上野清貴編著『会計利益計算の構造と論理』創成社、2006年、第Ⅱ部第5章、104頁、図2。
- 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 [2002]「会計における利益観－収益費用中心観と資産負債中心観」斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社、2002年11月、第V章。
- 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。
- 冨塚嘉一 [2009]「「収益費用観 対 資産負債観」を越えて」『CGSA フォーラム』第7号、中央大学大学院国際会計研究科、2009年3月、4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。
- 藤田昌也 [2008]「会計利潤のトポロジーに寄せて」藤田昌也編著『会計利潤のトポロジー』同文館、2008年、第1章、9頁。
- 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】

収益費用アプローチと資産負債アプローチの計算構造

期首B/S			
現金	300	負債	150
商品	200	純資産	350

- 取引
- (1) 200借入
 - (2) 商品500購入
 - (3) 商品400を500で販売
 - (4) 借入250返済

現金			
期首	300		750
	700	期末	250

負債			
	250	期首	150
期末	100		200

商品			
期首	200		400
	500	期末	300

〈収益費用アプローチ〉

P/L			
売上原価	400	売上	500
利益	100		

〈資産負債アプローチ〉

期末B/S			
現金	250	負債	100
商品	300	純資産	350
		利益	100

期末B/S			
現金	250	負債	100
商品	300	純資産	350
		利益	100

P/L			
利益	100	現金増加	700
現金減少	750	商品増加	500
商品減少	400	負債減少	250
負債増加	200		

※高須[2009]、高橋[2006]、岡田[2003]を参照して作成

【資料 2】

〔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）を受託した。

契約の内訳（契約金額、現在出口価格、コスト）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。代金の支払い（請求権の発生）は、システム設計終了時、プログラム開発完了時、データベース作成・ハードウェア設定・社員教育完了時の計 3 回とする。

内 訳	契約金額	現在出口価格	コスト
システム設計	¥2,500,000	※1 ¥2,000,000	¥1,500,000
プログラム開発（機能 A）	¥2,000,000	¥2,000,000	¥1,500,000
プログラム開発（機能 B）	¥3,000,000	¥3,000,000	¥2,500,000
		※2（¥2,800,000）	
データベース作成、ハードウェア設定	¥1,500,000	¥1,500,000	¥1,200,000
社員教育	¥1,000,000	¥1,000,000	¥800,000
合 計	¥10,000,000	¥9,500,000	¥7,500,000
		(¥9,300,000)	

※1 受注に要したコスト（¥500,000）を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¥2,800,000 に下落したとする。

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）				100								
プログラム開発（機能 B）					25			100				
DB 作成、HW 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	

各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	合計
現在出口価格	500,000	2,000,000	2,900,000	2,100,000	2,500,000	10,000,000
当初取引価格	0	2,500,000	2,000,000	3,000,000	2,500,000	10,000,000
アプローチ A	0	0	0	0	10,000,000	10,000,000
アプローチ B	0	2,500,000	0	5,000,000	2,500,000	10,000,000
アプローチ C	0	2,500,000	2,000,000	3,000,000	2,500,000	10,000,000
アプローチ D	0	2,500,000	2,750,000	2,250,000	2,500,000	10,000,000

【資料3】

第2四半期末における各収益認識アプローチの計算構造

①現在出口価格アプローチ

現金	
期首	5,000
期末	2,000
	3,000

契約資産(機能A)	
期首	0
期末	2,000
	2,000

契約資産(機能B)	
期首	0
期末	900
	200
	700

B/S			
現金	3,000	純資産	5,000
機能A	2,000	利益	900
機能B	900		

P/L			
現金減少	2,000	機能A増加	2,000
利益	900	機能B増加	900

②当初取引価格アプローチ、⑤アプローチC

現金	
期首	5,000
期末	2,000
	3,000

契約資産(機能A)	
期首	0
期末	2,000
	2,000

B/S			
現金	3,000	純資産	5,000
機能A	2,000	利益	500
開発費	500		

P/L			
費用	1,500	機能A増加	2,250
利益	500		

③アプローチA

現金	
期首	5,000
期末	2,000
	3,000

B/S			
現金	3,000	前受金	2,000
開発費	2,000	純資産	5,000

④アプローチB

現金	
期首	5,000
期末	2,000
	3,000

B/S			
現金	3,000	純資産	5,000
開発費	2,000		

⑥アプローチD

現金	
期首	5,000
期末	2,000
	3,000

契約資産(機能A)	
期首	0
期末	2,000
	2,000

契約資産(機能B)	
期首	0
期末	750
	750

B/S			
現金	3,000	純資産	5,000
機能A	2,000	利益	750
機能B	750		

P/L			
現金減少	2,000	機能A増加	2,000
利益	750	機能B増加	750