

2009年10月16日 全15頁

# 売上減少か？－「収益認識に関する論点の整理」

 制度調査部  
 鈴木 利光

## 工事進行基準や出荷基準が認められず、収益認識が遅れる可能性も

### [要約]

- 企業会計基準委員会（ASBJ）は、2009年9月8日付にて「収益認識に関する論点の整理」を公表した。この論点整理は、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）が2008年12月19日にディスカッション・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」を公表し、共同で収益認識に関する会計基準の見直しの検討を進めていることを踏まえて、今後わが国でも収益認識に関する会計基準を整備することを目的として公表されている。
- ディスカッション・ペーパーでは、個々の財やサービスに対する支配が顧客に移転した時点で一律に収益認識を行うことが提案されている。この提案に従うと、従来からわが国において認められてきた出荷基準や、2009年4月1日以後開始する事業年度から一定の工事契約について適用が強制されている工事進行基準が認められず、収益認識の遅れにより従来からの処理によった場合に比して売上が減少する可能性がある。
- ASBJは、2009年11月9日までこの論点整理に対するコメントを募集する。

### 【目次】

- I. はじめに (P2)
- II. IASBとFASBによるディスカッション・ペーパーの提案（概要） (P3)
  - 1. 共同プロジェクトの背景 (P3)
  - 2. 範囲 (P3)
  - 3. 認識 (P3)
    - [1] 契約に基づく収益認識原則 (P3)
    - [2] 履行義務の識別 (P4)
    - [3] 履行義務の充足 (P4)
    - [4] 権利及び履行義務の測定 (P5)
- III. ディスカッション・ペーパーの現行実務への影響の可能性（論点整理） (P6)
  - 1. 総論 (P6)
    - [1] 【論点1】収益認識の考え方 (P6)
    - [2] 【論点2】収益の測定 (P7)
    - [3] 【論点3】収益認識の単位 (P8)
    - [4] 【論点4】収益認識の時期 (P9)
    - [5] 【論点5】不利な契約と判断された場合の会計処理 (P10)

## 2. 各論 (P11)

- [1] 【論点 A】 工事契約の収益認識 (P11)
- [2] 【論点 B】 複数要素契約 (P11)
- [3] 【論点 C】 継続的関与 (P12)
- [4] 【論点 D】 通常の商品販売の収益認識 (出荷基準等) (P13)
- [5] 【論点 E】 割賦販売の収益認識 (P14)
- [6] 【論点 F】 収益の総額表示と純額表示 (P15)

### I. はじめに

- 企業会計基準委員会 (ASBJ) は、2009 年 9 月 8 日付にて「収益認識に関する論点の整理」(以下「論点整理」という)を公表した。論点整理は、国際会計基準審議会 (IASB) 及び米国財務会計基準審議会 (FASB) が 2008 年 12 月 19 日にディスカッション・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」(以下「DP」という)を公表し、共同で収益認識に関する会計基準の見直しの検討を進めていることを踏まえて、今後わが国でも収益認識に関する会計基準を整備することを目的として公表されている。
- 論点整理は第 1 章と第 2 章で構成されている。第 1 章では、DP において提案されている資産及び負債の変動に基づく収益認識のモデル(以下「提案モデル」という)の考え方の概要を整理している。第 2 章は総論と各論に分け、総論にて、実現や稼得、所有に伴うリスクと経済価値の移転等に基づく現行の収益認識のモデル(以下「現行モデル」という) (※1) と対比した提案モデルの特徴を中心に、収益認識の考え方を論点として取り上げている。各論においては、提案モデルを適用した際に現行実務に及ぼす影響の可能性について、これまでの ASBJ における議論を整理している。

(※1) ここで「現行モデル」としているものには、以下の会計基準等における収益認識モデルを包含しているものとする(論点整理脚注 1 参照)。

- 現行のわが国における会計基準
- 現行の米国会計基準
- 現行の国際会計基準 (IFRS+IAS=IFRSs)

- 提案モデルでは、個々の財やサービスに対する支配が顧客に移転した時点で一律に収益認識を行うこととしている。提案モデルに従うと、従来からわが国において認められてきた出荷基準や、2009 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から一定の工事契約について適用が強制されている工事進行基準が認められず、収益認識の遅れにより従来からの処理によった場合に比して当期の売上が減少する可能性がある。
- ASBJ は、2009 年 11 月 9 日まで論点整理に対するコメントを募集する。なお、IASB と FASB の共同プロジェクトが 2010 年第 2 四半期に公開草案を公表した後 2011 年上半期中に最終基準を公表する予定であることを踏まえて、ASBJ は 2011 年中に収益認識に関する会計基準の公開草案を公表する予定である。

## II. IASB と FASB によるディスカッション・ペーパーの提案（概要）

### 1. 共同プロジェクトの背景

- IASB と FASB の収益認識に関する会計基準の見直しに係る共同プロジェクト（以下「本共同プロジェクト」という）の目的は、業種に関わらず一貫して適用可能な単一の収益モデルを開発することにより、国際会計基準と米国会計基準双方の現行のガイダンスを改善（簡素化）することである。
- 本共同プロジェクトの背景には、以下のような事情があるとされている（論点整理 7 参照）。
  - 米国会計基準においては、収益認識に関して 100 以上のガイダンスがあるが、その多くは産業固有のものであり、一部は経済的に類似する取引に対して矛盾した結論を導く可能性がある。
  - 国際会計基準においては、収益認識に関して、IAS 第 18 号「収益」と IAS 第 11 号「工事契約」という 2 つの主要な基準があるが、両者の基礎をなす原則は矛盾しており曖昧で、単純な取引以外の取引（特に複数要素又は複数提供物が含まれる取引）に適用することが難しい場合がある。

### 2. 範囲

- DP の提案モデルは、「顧客との契約」をその適用範囲としている。
- もっとも、「顧客との契約」に関する基準の範囲は潜在的に広範であることから、IASB と FASB は、「顧客との契約」であっても、以下のような契約については、提案モデルが意思決定に有用な情報を手供することになるか否かを検討中であるとしている（論点整理 13 参照）。
  - 金融商品及び一部の非金融商品の契約で、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」や SFAS 第 133 号「派生金融商品及びヘッジ活動に関する会計処理」の対象となるもの
  - IFRS 第 4 号「保険契約」及び SFAS 第 60 号「保険企業の会計処理と報告」（及びその他の関連する米国会計基準）の対象となる保険契約
  - IAS 第 17 号「リース」及び SFAS 第 13 号「リースの会計処理」（及びその他の関連する米国会計基準）の対象となるリース契約
- なお、DP では、「顧客との契約」が存在しない場合の収益認識については取り扱っていない。もっとも、一部の企業は顧客との契約を得る前に、棚卸資産の価値の増加から収益又は利得を認識している（SOP 第 85-3 号「農業生産者及び農業協同組合の会計処理」参照）。IASB と FASB は、将来の審議において、このように契約が存在しない場合でも収益又は利得を認識している企業に関して、提案モデルが与える影響を検討する予定としている。その場合、本共同プロジェクトでは、これらの企業の棚卸資産の測定方法を変更することは意図していないとしている。ただし、これらの棚卸資産の価値の増加を収益として表示すべきか、包括利益の別の構成要素として表示すべきかについては、将来検討する予定としている（論点整理脚注 5 参照）。

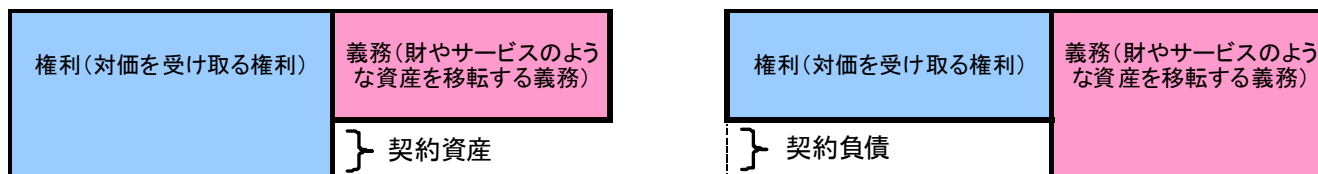
### 3. 認識

#### [1] 契約に基づく収益認識原則

- 提案モデルでは、収益は、「顧客との契約」における企業の正味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としている。
- この「顧客との契約」における企業の正味ポジションは、顧客から対価を受け取る「権利」と顧客へ財やサービスのような資産を移転する「義務」の組み合わせであるが、これは企業の権利と義務の間

の関係に応じて単一の資産又は負債を生じさせる。図表 1 を参照されたい。

図表 1 契約における企業の正味ポジション



(出所) 論点整理 18[図表 1]を参考に大和総研制度調査部作成

- 前述したように、提案モデルでは、契約における企業の正味ポジションの増加を基礎として収益を認識するとしている。契約における企業の正味ポジションの増加は、契約資産の増加又は契約負債の減少によりもたらされる。企業による約束した財やサービスの提供は、残存する企業の義務を減少させ、契約における企業の正味ポジションを増加させる（契約資産の増加又は契約負債の減少）ため、収益認識につながる。これに対し、顧客による対価の支払いは、残存する企業の権利を減少させ、契約における企業の正味ポジションを減少させる（契約資産の減少又は契約負債の増加）ため、収益認識にはつながらない。

すなわち、提案モデルでは、契約資産が増加したとき又は契約負債が減少したとき（又は両者の組み合わせ）に収益が認識されることになる。図表 2 を参照されたい。

図表 2 顧客の履行及び企業の履行が契約における企業の正味ポジションに与える影響及び収益認識の要否

|                      |                    | 契約における企業の正味のポジション |                        | 収益認識 |
|----------------------|--------------------|-------------------|------------------------|------|
| 顧客の履行<br>(対価支払)      | ⇒ 残存する企業の<br>権利の減少 | 減少                | (契約資産の減少<br>又は契約負債の増加) | しない  |
| 企業の履行<br>(財やサービスの提供) | ⇒ 残存する企業の<br>義務の減少 | 増加                | (契約資産の増加<br>又は契約負債の減少) | する   |

(出所) 論点整理 20[図表 2]を参考に大和総研制度調査部作成

## [2] 履行義務の識別

- 提案モデルでは、企業の履行義務は、資産（財又はサービス）を顧客に移転するという顧客との契約における約束をいうとされている（契約上の約束は明示的か非明示的かを問わない）。
- 提案モデルでは、この履行義務が複数ある場合、複数の資産を同時に顧客に移転すると約束する場合には単一の履行義務として会計処理することができるが、異なる時点で移転すると約束する場合には履行義務を別々に識別して処理することとされている。期間収益を忠実に表現するためである。

## [3] 履行義務の充足

- 企業が契約で約束した資産（財又はサービス）を顧客に移転したとき、企業は履行義務を充足し、収益を認識する。提案モデルでは、顧客が約束された資産に対する支配を獲得したとき、企業は約束された資産を移転（履行義務を充足）するとしている。これは、通常は資産が財であれば顧客が財を物理的に占有したとき、資産がサービスであれば顧客が約束されたサービスを受けたときをいう。
- この結果、提案モデルでは、顧客のために資産を建設する契約においては、建設の過程を通じて資産

が顧客に移転する場合（顧客が建設途中の資産を支配することで、建設の進捗に応じて当該資産が顧客の資産となる場合）にのみ、企業は建設期間中に履行義務を充足することになる。

#### [4] 権利及び履行義務の測定

##### (1) 権利の測定

- 権利及び履行義務の測定は、契約を認識するために行われる。
- 提案モデルでは、履行義務の当初測定を除いて、企業がどのように権利を測定するかについては、いまだ見解を表明していない（DP公表後の検討課題としている）。なお、DPにおいては、貨幣の時間価値については無視し、対価は確定して金銭で支払われるものと仮定した上で議論が行われている。

##### (2) 履行義務の測定の目的

- DPでは、履行義務の測定の目的を、次の事項に関する意思決定に有用な情報を提供することとしている。
  - 顧客に対して財やサービスを移転するという約束から生じる各期末日における企業の義務
  - 報告期間における契約の実績

##### (3) 履行義務の当初測定

- DPでは、履行義務の当初測定のアプローチについて、以下の二つが検討されている。
  - 「現在出口価値アプローチ」
 

現在出口価格（期末日において独立した第三者に対して履行義務を移転とした場合に企業が支払いを求められるであろう金額）で履行義務を測定する方法
  - 「当初取引価格アプローチ」
 

当初取引価格（約束された資産（財やサービス）と引き換えに顧客が約束した対価）によって履行義務を測定する方法
- 提案モデルは、「当初取引価格アプローチ」を支持している。理由は以下のとおりである。
  - 「現在出口価値アプローチ」では、取引価格とは無関係に履行義務を測定するため、契約開始時に契約資産又は契約負債が認識される可能性があり、結果として収益が認識される可能性がある（取引価格にはマージンが含まれるのが通常であるため）。これに対し、「当初取引価格アプローチ」では、契約に基づいて顧客に資産が移転した場合にのみ収益が認識されるため、契約における企業の業績をより良く描写すると考えられる。
  - 「当初取引価格アプローチ」によれば契約開始時に取引価格を観察できるため、現在出口価格が観察可能でない場合に見積りを行うコストや複雑性を回避でき、また、誤謬のリスクも回避できる。

##### (4) 個別の履行義務への取引価格の配分

- 提案モデルが支持する「当初取引価格アプローチ」においては、契約が複数の履行義務で構成されている場合、企業は当初取引価格を、各履行義務の基礎となる資産（財やサービス）の独立した販売価格の比率を基にして履行義務に配分することとしている。

### (5) 履行義務の事後測定

- 契約開始後の履行義務の変動要因として、DP では、「履行義務を充足するために顧客に対して財やサービスを移転すること」（すなわち履行義務の消滅）のほかに、例えば、「今後顧客に移転される財やサービスの価格又は数量の変動」等による影響も考えられるとしている。しかし、DP では、履行義務の事後測定は、前者の変動要因、すなわち資産（財やサービス）を顧客に移転し、履行義務を充足するという企業の義務の減少を捕捉するものでなければならないとしている。
- DP では、企業が顧客に資産（財やサービス）を移転すること以外の理由で履行義務の当初測定を更新することを「再測定」と呼んでいる。この再測定は、契約開始後、履行義務が不利とみなされない限り行わないことが提案されている。

## Ⅲ. ディスカッション・ペーパーの現行実務への影響の可能性（論点整理）

### 1. 総論

#### [1] 【論点1】収益認識の考え方

##### (1) 我が国における取扱い

- 我が国では、企業会計原則において、収益の認識は実現主義によることが示されている。すなわち、売上高は、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り、計上することとされている（企業会計原則 第二 3B 参照）。
- また、収益とそれに関連する費用とを損益計算書上で対応させることにより、企業活動の成果を表すことが求められている（企業会計原則 第二 1C 参照）。

##### (2) 国際会計基準における取扱い

- IAS 第 18 号では、収益認識の要件を以下の 3 つの取引形態に分けて定めている。
  - 財の販売
  - サービスの提供
  - 企業資産の第三者による利用
- 上記のうち、財の販売に関しては、収益認識を行うために、**財の所有に伴う重要なリスクと経済価値が顧客に移転していることが要件の 1 つとして挙げられている。**  
従って、顧客が財に対する支配を獲得した後であっても、（リスクと経済価値の大部分が未だ顧客に移転していないという理由で）企業は財を棚卸資産として認識することもある。

##### (3) 提案モデルの考え方

- DP では、顧客との契約に着目し、
  - ① 各期末日において、契約から生じる権利と義務をそれぞれ測定して、
  - ② その差額である正味ポジションを貸借対照表（財政状態計算書）上に計上し、
  - ③ 正味ポジションの増加により収益を認識する

という考え方が提案されている（P3～参照）。

- なお、DP では、顧客との契約の履行に伴う費用の認識については言及していない。

#### (4) 議論と検討

- 我が国や国際会計基準の現行モデル（P2 参照）では、顧客との取引から生じるグロス・ベースの成果である顧客対価を収益として認識している。  
これに対して、提案モデルにおいては、顧客との契約から生じる権利（グロス・ベースの成果である顧客対価に対する請求権）と義務の各期末日における残存部分をそれぞれ測定し、その差額（ネット）で収益認識を考える。このような提案モデルにおける収益の認識原則では、顧客との契約上の権利と履行義務の測定方法が報告される収益の性格を決めることになる。
- 現行モデルでは、取引の成果である顧客対価額の確保が確実になった時点で収益を認識することになる。このように、取引の成果が確実になった時点で実績としての成果を報告することにより、財務諸表利用者は、成果に対する事前の予測を改訂することができる。そしてこの改訂のフィードバック過程を通じて、現行モデルによる実績成果情報は企業の将来キャッシュ・フローの予測に役立つこととなる（現行モデルはこのような情報を提供することが意図されている）。  
資産及び負債の測定から収益を導く提案モデルの下で、このような収益情報を提供するためには、提案モデルが支持しているように、履行義務を顧客対価で測定し（当初取引価格アプローチ）、履行義務の事後的な再測定を行わない等の工夫が必要である（論点整理 76 参照）。
- DP では、顧客との契約の履行に伴う費用の認識については言及していないが、論点整理では、費用と収益の適切な対応を図る観点から、顧客との契約の履行に伴う費用については、資産（財やサービス）の取得原価に含められるべきであるとしている（論点整理 77 参照）。

## [2] 【論点 2】 収益の測定

### (1) 我が国における取扱い

- 我が国では、収益の額は、通常、実際に対価として受領することになる金銭その他の資産の額で直接測定されている。

### (2) 提案モデルの考え方

- 提案モデルにおいては、収益は、顧客との契約から生じる権利及び義務（履行義務）の測定の結果として、間接的に測定されることになる（P3～参照）。

### (3) 議論と検討

- ASBJ は、履行義務の当初測定のアプローチとして提案モデルが支持する当初取引価格アプローチ（P5 参照）に対して、コメントで支持を表明している。  
「当初取引価格アプローチ」では、契約に基づいて顧客に資産が移転した場合にのみ収益が認識されるが、このように、取引の成果が確実になった時点で実績としての成果を報告することにより、財務諸表利用者は、成果に対する事前の予測を改訂することができ、この改訂のフィードバック過程を通じて、そのような成果情報は企業の将来キャッシュ・フローの予測に役立つこととなると考えられるためである。

- DP では、履行義務の測定のための一つとして、「顧客に対して財やサービスを移転するという約束から生じる各期末日における企業の義務」に関する意思決定に有用な情報を提供することを掲げている。これに対しては、ASBJ は、コメントで不同意を表明している。
- このような企業の現在債務の描写を行うという目的が企業の将来キャッシュ・フローを予測する上でどのように有用であるかは明らかではなく、むしろ、このような目的を掲げることにより、（企業の将来キャッシュ・フローの予測に役立つという）当初取引価格アプローチの考え方を例外的な位置づけることになりかねないためである。
- なお、【論点 5】「不利な契約と判定された場合の会計処理」についても参照されたい（P9）。

### [3] 【論点 3】 収益認識の単位

#### (1) 複数要素契約

- 収益認識の単位が問題となるのは、複数要素契約（顧客との契約の中で複数の財やサービスの提供が求められるもの）である。次のような契約が例として挙げられる。
- 財を提供した後も、契約上、製品保証の義務や顧客からの返品に応じる義務等、一定の義務が残存するような契約
  - 顧客との契約の中で、財やサービスの提供の約束とともに、販売インセンティブとして、その後の財やサービスに利用可能なポイント（ロイヤルティ・ポイント）等を付与する契約

#### (2) 我が国における取扱い

- 我が国では、収益認識の単位について一般的に定めている会計基準はない。

#### (3) 提案モデルの考え方

- 提案モデルにおいては、履行義務を充足するごとに、それに対応する収益を認識することとされており、履行義務の識別単位で収益が認識されることになる（P4 参照）。
- この履行義務の識別は、収益の認識時期、すなわち顧客への支配の移転のタイミングが異なるごとに、別個の履行義務として識別すればよいこととされている（P4 参照）。

#### (4) 議論と検討

- 前述したように、提案モデルにおいては、履行義務の識別単位で収益が認識され、履行義務の識別は収益の認識時期、すなわち顧客への支配の移転のタイミングが異なるごとに、別個の履行義務として識別すればよいこととされている。
- 従って、個別のケースにおいて、履行義務をどこまで細分化して識別しなければならないかは、個々の財やサービスの支配の移転時期をどのように判断するかに依存している。
- そこで、「支配の移転」の内容の明確化が重要となる（【論点 4】参照）。
- 提案モデルによれば、複数要素契約で残存する義務（製品保証やロイヤルティ・ポイント）を履行義務とみる場合、財が提供された時点で顧客対価の全額を収益として認識するとともに、その後に残存する義務の履行に伴う費用を引当金等で見越し計上するような会計処理は認められなくなる（ロイヤルティ・ポイントの引当金計上については、我が国と異なり、現行の国際会計基準でも認められておらず、ロイヤルティ・ポイント対価分は負債として繰延べることとされている）。



- 提案モデルでは、企業の履行義務は、資産（財又はサービス）を顧客に移転するという顧客との契約における合意をいうとされている（P4 参照）。

この合意は明示的か非明示的かを問わないことから、直接的には法律によって発生する義務も含め、契約締結の結果として生じる顧客への資産移転義務についても、一律に当事者間の合意を擬制し、履行義務と識別して独立の収益認識の単位とすることが求められている。

論点整理では、このような擬制が常に実態を反映しているとは限らないことから、そのような擬制に意味があると考えられる場合の要件について、さらに絞り込んで明確にすべきであるとしている（論点整理 113 参照）。

#### [4] 【論点 4】 収益認識の時期

##### (1) 我が国における取扱い

- 我が国では、企業会計原則において、収益の認識は実現主義によることが示されている。すなわち、売上高は、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り、計上することとされている（企業会計原則 第二 3B 参照）。

##### (2) 国際会計基準における取扱い

- IAS 第 18 号は、財の販売に関して収益認識を行うために、**財の所有に伴う重要なリスクと経済価値が顧客に移転していることが要件の 1 つとして挙げられている。**  
従って、顧客が財に対する支配を獲得した後であっても、（リスクと経済価値の大部分が未だ顧客に移転していないという理由で）企業は財を棚卸資産として認識することもある（P6 参照）。

##### (2) 提案モデルの考え方

- 企業が契約で約束した資産（財又はサービス）を顧客に移転したとき、企業は履行義務を充足し、収益を認識する。提案モデルでは、顧客が約束された資産に対する**支配を獲得したとき**、企業は約束された資産を移転（履行義務を充足）するとしている。これは、通常は資産が財であれば顧客が財を物理的に占有したとき、資産がサービスであれば顧客が約束されたサービスを受けたときをいう（P4 参照）。
- もっとも、DP では、個々の資産の移転時期の判断において物理的な移転時期は 1 つの指標ではあるとしても、判断の決め手となっているわけではなく、それら個々の資産の支配の移転時期については、契約条件又は法律の運用等に基づいて判断されることになり、その合理的な解釈に基づいて判断されることになると考えられている（DP 第 4.56 項・DP 第 4.31 項参照）。

##### (3) 議論と検討

- 共同プロジェクトの背景には、現行モデルの収益認識についての曖昧さを解消するという目的がある（P3 参照）。
- しかし、契約上の義務の充足に着目し、契約上の義務の内容となっている財やサービスの提供の事実に着目して収益を認識するという点においては、現行モデルと提案モデルは共通している。
- そこで、論点整理では、現行モデルの収益認識についての曖昧さを解消するという共同プロジェクトの目的を達するためには、「支配の移転」の内容の明確化が重要となるとしている（論点整理 125 参

照)。

- DPによれば、提案モデルにいう「支配」と、現行の国際会計基準にいう「財の所有に伴う重要なリスクと経済価値」は、場合によっては合致するが、そうでない場合もあるとして、事例ごとに個別具体的に検討している。

## [5] 【論点 5】 不利な契約と判定された場合の会計処理

### (1) 我が国における取扱い

- 我が国では、工事契約から損失が見込まれる場合（収益性が低下した場合）に、一定の要件のもとに工事損失引当金を計上することが求められている（企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という）19 参照）。

### (2) 提案モデルの考え方

- DP では、履行義務を顧客対価で当初測定し事後の再測定を行わないという考え方に対する例外を設け、顧客との契約について不利と判定された場合に限っては、履行義務を再測定し、契約損失を計上することが提案されている（P6 参照）。
- DP では、履行義務の充足に要する企業の予想コストが履行義務の帳簿価額を超える場合、履行義務は不利とみなされるとしている。この場合、履行義務は当該義務を充足するための企業の予想コスト（見積原価）で再測定され、企業は契約損失を認識することとしている（「コスト・テスト」）。

### (3) 議論と検討

- 現行モデルにおいては、工事契約に関して収益性が低下した場合に、一定の要件のもとに工事損失引当金を計上することが求められている。  
提案モデルの考え方は、この工事契約における取扱いを、顧客との契約全体に広げるものということができる。
- ASBJ は、DP の提案する、契約が不利であると判定された場合については、履行義務を顧客対価で当初測定し事後の再測定は行わないという当初取引価格アプローチの原則的な考え方に対する例外とし、そのような場合に限っては履行義務を再測定するという点に対して、コメントで不同意を表明している。  
ASBJ は、このような場合、履行義務の再測定ではなく別の負債（これまでの引当金）を計上することで解決すべきであると提案している。つまり、顧客との契約のもとで、資産（財やサービス）の提供に必要な予測コストの増加により、契約からネット・ベースの損失が見込まれるに至ったことは、将来の棚卸資産のコストの増加であって、履行義務の再測定ではなく別の負債（これまでの引当金）を計上することで解決すべきであるとしている。そうすることで、履行義務の測定に関しては、不利な契約と判定された場合を含め、再測定を行わない一貫した取扱いが可能となるとしている。

## 2. 各論

### [1] 【論点 A】 工事契約の収益認識（工事進行基準等）

#### (1) 我が国における取扱い

- 我が国では、2007年12月に工事契約会計基準及びその適用指針を公表し、国際的な会計基準と同様、一定の要件を満たす工事契約については、工事進行基準による収益認識を求めることとして、原則として2009年4月1日以後開始する事業年度から適用を開始している<sup>1</sup>。

#### (2) 提案モデルの考え方

- 企業が契約で約束した資産（財又はサービス）を顧客に移転したとき、企業は履行義務を充足し、収益を認識する。提案モデルでは、顧客が約束された資産に対する支配を獲得したとき、企業は約束された資産を移転（履行義務を充足）し、収益を認識するとしている。この結果、顧客のために資産を建設する契約においては、建設の過程を通じて資産が顧客に移転する場合（顧客が建設途中の資産を支配することで、建設の進捗に応じて当該資産が顧客の資産となる場合）にのみ、企業は建設期間中に履行義務を充足し、収益を認識することになる（P4 参照）。

#### (3) 議論と検討

- 現行モデルでは、一定の要件を満たす工事契約については、工事進行基準による収益認識が求められている。

これに対し、提案モデルでは、工事中の資産が継続的に顧客に対して移転しない工事契約については、完成引渡し時に一時に収益認識（工事完成基準）することが求められることになる。

このことは、仕掛中の建物は顧客にとってあまり意味がないことから完成引渡しが契約条件となっていることが一般的であると考えられるところ、これまで工事進行基準による収益認識が求められてきた多くの工事契約について、今度は一転して、工事完成基準による収益認識が求められることを意味するものと考えられる。

- ASBJは、工事契約の収益認識については、一定の条件を満たす限り工事進行基準による収益認識を求めるという現行モデルの考え方を維持すべきであるという意見をコメントで表明している。その理由は、提案モデルに従うと、一定の工事契約については工事進行基準による収益のほうが工事完成基準によるそれと比較して企業の将来キャッシュ・フローを予測する上でより有用な情報が提供できるという現行モデルの判断を逆転することになり、妥当でないからであるとしている。

### [2] 【論点 B】 複数要素契約

#### (1) 我が国における取扱い

- この論点は、総論の【論点 3】「収益認識の単位」を具体的に検討するものである（P8 参照）。

<sup>1</sup> 詳細については、以下のレポートを参照されたい。

◆大和総研制度調査部情報「工事契約に関する会計処理（正式公表）」（筆者著）[080128]

<http://www.dir.co.jp/souken/research/report/law-research/accounting/08012801accounting.pdf>

◆大和総研 Legal and Tax Report「工事進行基準—原価急増による収益マイナスの会計処理」（筆者著）[090527]

- 我が国には、複数要素契約の収益認識の単位を包括的に定める会計基準はない（P8 参照）。  
 もっとも、実務対応報告第 17 号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」（以下「ソフトウェア取引実務対応報告」という）や工事契約会計基準において、複数要素契約の収益認識に関する一定の考え方が示されている。  
 ソフトウェア取引実務対応報告において、ソフトウェア取引に関する複合取引については、契約上明らかにされているその内訳金額によるほか、契約上は金額の内訳が明らかにされていない場合についても、管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を分解した金額も収益認識の単位として認められるとされている（ソフトウェア取引実務対応報告脚注 9 参照）。  
 また、工事契約会計基準においては、工事契約に係る認識の単位として、会計処理は合意された取引の実態を忠実に反映するように、実質的な取引の単位に基づいて行う必要があるとされ（工事契約会計基準 41 参照）、そのような実質的な取引の単位が有する特徴は、その範囲の工事義務を履行することによって顧客から対価に対する請求権を獲得することとされている（工事契約会計基準 43 参照）。
- このように、我が国では、一定の条件下でのみ、複数要素契約として扱われることが示されている。

## (2) 提案モデルの考え方

- 提案モデルでは、複数要素契約については、履行義務を充足するごとに、それに対応する収益を認識することとされており、履行義務の識別単位で収益が認識されることになる（P4・8 参照）。  
 この履行義務の識別は、収益の認識時期、すなわち顧客への支配の移転のタイミングが異なるごとに、別個の履行義務として識別すればよいこととされている（P4・8 参照）。
- 提案モデルが支持する当初取引価格アプローチにおいては、契約が複数の履行義務で構成されている複数要素契約の場合、企業は当初取引価格を、各履行義務の基礎となる資産（財やサービス）の独立した販売価格の比率を基にして履行義務に配分することとしている（P5 参照）。  
 この「独立した販売価格」が観察可能でないときには、それを見積もることとしている。

## (3) 議論と検討

- 提案モデルの考え方によれば、提案モデルは現行モデルに比べて契約をより小さな収益認識の単位に分解することになる。  
 また、（それらの履行義務に係る）見積りが求められるケースが増加すると考えられる。

## [3] 【論点 C】 継続的関与

### (1) 具体的ケース

- ここでは、次のように企業が資産（財）を引き渡した後も当該財に対して継続的に何らかの関与を有する場合（以下「継続的関与」という）の、収益認識の時期を検討している。
  - 企業が当該財の買戻権を有している。
  - 企業は顧客に対し、一定期間にわたって当該財に係る収益（不動産を売却した場合の賃貸収入等）を保証する。
  - 企業が顧客に財を売却すると同時に当該顧客から賃借する（セール・アンド・リースバック取引）
- これは、総論の【論点 4】「収益認識の時期」を具体的に検討するものである（P9 参照）。

## (2) 我が国における取扱い

- 我が国には、継続的関与の場合の収益認識を包括的に定める会計基準はない。

## (3) 提案モデルの考え方

- 現行モデルのうち、国際会計基準では、収益認識の有無の判断において資産（財やサービス）が移転したかを判断するにあたり、**所有に係る重要なリスクと経済価値が移転したかどうか**を判断基準の1つとしている（P6・9 参照）。
- これに対し、提案モデルでは、収益認識は財に対する**支配の顧客への移転で足り、所有に伴う重要なリスクと経済価値の移転までは要求していない**。
- 従って、継続的関与の問題についても、提案モデルでは、財やサービスの所有に係る重要なリスクと経済価値が移転しているか否かといった要素を考慮することなく、個々の財やサービスに対する支配が顧客に移転したといえるかどうかという点のみで判断することになる。

## (4) 議論と検討

- 現行モデルのうち国際会計基準は、(1)で挙げた継続的関与のケースでは、未だ所有に係る重要なリスクと経済価値が移転していないとして、取引全体について収益を認識しないという取扱いをしているものと考えられる。
- これに対し、提案モデルは、(1)で挙げた継続的関与のケースでは、これらの取引において複数の履行義務を識別し、取引が複数要素契約とされる結果、取引の一部について収益が認識されることが多いものと考えられる（P12 参照）。

## [4] 【論点 D】 通常の商品販売の収益認識（出荷基準等）

### (1) 我が国における取扱い

- この論点は、総論の【論点 4】「収益認識の時期」を具体的に検討するものである（P9 参照）。
- 我が国では、企業会計原則において、収益の認識は実現主義によることが示されている。すなわち、売上高は、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り、計上することとされている（企業会計原則 第二 3B 参照）。  
企業会計上、この販売等による実現時期についての具体的な判断規準について明確にされえているわけではないが、引渡基準（実際に顧客に引き渡した時点で収益を認識）や検収基準（顧客の検収時点で収益を認識）と並んで、継続的な適用を条件として、出荷基準（顧客への引渡前の商品発送時点で収益を認識）についても広く採用されている（法人税法基本通達 2-1-2 参照）。

### (2) 提案モデルの考え方

- 提案モデルでは、顧客が約束された資産に対する**支配を獲得したとき**、企業は約束された資産を移転（履行義務を充足）し、収益を認識するとしている。  
支配の移転の有無は契約条件等で判断されるため、契約条件等で支配が移転する時点で収益を認識することになると考えられる（P9 参照）。

### (3) 議論と検討

- 提案モデルに従った場合、出荷基準で収益認識を行うことは難しいと考えられる。  
出荷時点で資産（財）に対する支配を顧客に移転する旨の特段の契約条件が定められているような場合を除き、出荷時点と資産（財）に対する支配の移転時点は一致しないと考えられるためである。  
なお、出荷基準で収益認識を行うことは、現行の国際会計基準においても同様に困難であると考えられる（P6・9 参照）。

## [5] 【論点 E】 割賦販売の収益認識

### (1) 我が国における取扱い

- この論点は、総論の【論点 4】「収益認識の時期」を具体的に検討するものである（P9 参照）。
- 我が国では、企業会計原則において、収益の認識は実現主義によることが示されている。すなわち、売上高は、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り、計上することとされている（企業会計原則 第二 3B 参照）。  
企業会計原則注解は、割賦販売についても実現主義による収益計上を求めているが、同時に割賦販売は代金回収期間が長期にわたり代金回収リスクが高いこと等から、収益の認識を慎重に行うため、回収期限到来基準（割賦金の回収期限到来時に収益を認識）又は回収基準（割賦金の入金じに収益認識）も許容している（企業会計原則注解【注 6（4）】参照）。

### (2) 提案モデルの考え方

- 提案モデルでは、顧客が約束された資産に対する**支配を獲得したとき**、企業は約束された資産を移転（履行義務を充足）し、収益を認識するとしている（P9 参照）。  
この収益認識原則は、割賦販売のように回収可能性に関してリスクのあるケースにおいても変更されるものでない。
- ただし、回収可能性は、顧客の信用リスクの問題として、権利の測定に影響を及ぼす可能性がある。また、割賦販売は、権利の測定に貨幣の時間価値を反映することが求められる可能性がある。  
DP では、権利の測定方法及び貨幣の時間価値の反映については、いずれも DP 公表後の検討課題としている（P4 参照）。  
なお、DP 公表後の検討では、契約の正味ポジションの測定には顧客の信用リスクを反映させ、顧客の信用リスクに起因する回収可能性の不確実性は履行義務が充足された際の損益の金額に影響を与える旨の暫定合意がなされている（論点整理 46 参照）。

### (3) 議論と検討

- 割賦販売における回収期限到来基準や回収基準という例外的な取扱いは、我が国の会計基準を除く現行モデルにおいては認められておらず、それは提案モデルにおいても同様である。  
論点整理では、今後、我が国でもこのような例外的な取扱いを許容する必要性と合理性について、改めて検討する必要があるとしている。

## [6] 【論点 F】 収益の総額表示と純額表示

### (1) 我が国における取扱い

- 我が国では、収益を総額表示すべきか純額表示すべきかに関して、「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。」（企業会計原則 第二 1B）といった定めがある。
- もっとも、ソフトウェア取引に関しては、「委託販売で手数料収入のみを得ることを目的とする取引の代理人のように、一連の営業過程における仕入及び販売に関して通常負担すべきさまざまなリスク（瑕疵担保、在庫リスクや信用リスクなど）を負っていない場合には、収益の純額表示は適切ではない。」（ソフトウェア取引実務対応報告 4）としている。

### (2) 提案モデルの考え方

- 収益を総額表示すべきか純額表示すべきかという問題の検討は DP 公表後の検討課題とされ、DP 自体においては取り上げられていない。
- 論点整理では、この問題を提案モデルに則して考えると、顧客との契約において、企業が約束した履行義務の内容は何かという、履行義務の識別の問題になるとしている（総論の【論点 3】収益認識の単位、P7 参照）。  
すなわち、論点整理では、提案モデルに則して考えると、収益の表示は次のように区別されるとしている（論点整理 194 参照）。  
これは、DP 公表後の暫定的な合意に基づいている（論点整理 53 参照）。
  - 顧客との契約で企業が約束した履行義務の内容が、当該企業自身が資産（財やサービス）を提供することである場合には、これらの資産の提供は顧客に請求する金額の総額で認識する。
  - 顧客との契約で企業が約束した履行義務の内容が、第三者が資産（財やサービス）の提供をするよう取り次ぐことである場合には、自らの取次の対価たる、手数料や委託料（顧客に請求する金額のうち、資産の提供を行う第三者に支払う金額を控除した、手数料や委託料たる純額）で収益を認識する。
- 上記の考え方は、現行の国際的な会計基準の取扱いと本質的には変わらないと考えられている（論点整理 197 参照）。

### (3) 議論と検討

- 提案モデルの考え方は、顧客から受領する経済的便益の流入のうち、企業が顧客に対して負っている履行義務の履行の対価と考えられる部分だけを収益として計上するというものといえる（論点整理 198 参照）。
- 論点整理では、このような考え方には一定の合理性があるが、履行義務の内容が何であるかの適切な判断規準ないし指標を示すことが重要な課題であるとしている（論点整理 199 参照）。

以上