

# 第 部

## 変化する会計実務①

# 収益認識に係る 会計

あらた監査法人・公認会計士 鳥飼 裕一

## はじめに

国際財務報告基準（IFRS）では、収益の認識に係る会計基準としてIAS18号「収益」、IAS11号「工事契約」及びその解釈指針が規定されている。一方、国際会計基準審議会（IASB）、米国財務会計基準審議会（FASB）は2002年のIFRSと米国会計基準のコンバージェンスプロジェクトの合意直後から収益認識プロジェクトに共同で取り組んできたが、昨年12月に討議資料「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「討議資料」という。）を公表し、従来の収益の認識について考え方を大幅に変更する提案をした。

わが国では、収益の認識に係る一般的な原則として、「企業会計原則」に規定されている売上高の計上基準が実務に適用されてきた。

また、IFRSとのコンバージェンスを目的として「工事契約に関する会計基準」等が公表され、平成21年3月31日以後開始する事業年度から適用されている。

本稿では、現行のIFRSの収益の認識に係る会計を解説するとともに、IFRSを適用する際の留意点を取り上げることにはしたい。また、前記の討議資料にみられる収益の認識の新しいアプローチを紹介していくことにしたい。なお、収益の会計処理については、収益の測定、収益の表示（総額表示または純額表示）の論点があるが、本稿では紙幅の関係上対象としていないのでご留意いただきたい。

また、文中の意見にわたる部分は、筆者の個人的見解であることをあらかじめお断りしておく。

## 現行のIFRSにおける収益の認識に係る会計

### 1 IFRSにおける収益に係る会計基準の体系

IFRSでは、以下の収益認識に関連する基準等が規定されている。

- 財務諸表の作成表示に関するフレームワーク（以下「フレームワーク」という。）
- IAS18号「収益」
- IAS11号「工事契約」

フレームワークはIAS18号、IAS11号の基礎となっており、インカムを収益（revenue）

nue)と利得(gain)を含むものとして定義しており、前者には通常の事業活動で生じる売上、手数料、配当等が含まれ、後者には通常の事業活動以外で生じる非流動資産資産の売却等が含まれるとしている(フレームワーク74項~76項)。

フレームワークでは、インカムの認識は、資産の増加または負債の減少に関連する将来

の経済的便益が発生し、かつ信頼性をもって測定できる場合に認識するとされ、通常、インカムの稼得がフレームワークにおけるインカムの認識に該当するとしている(フレームワーク92項~93項)したがって、図表1のようにインカムの認識は経済的便益の発生の可能性と測定の信頼性とを基礎とした稼得と整理することができる。

【図表1】 インカムの認識

インカム(収益・利得)の認識	稼 得	経済的便益の発生の可能性
		測定の信頼性

このようにフレームワークを基礎として、IAS18号、IAS11号が規定されているが、IAS18号はフレームワークの収益の会計処理を規定したものであり、物品の販売、役務の給付等について認識の基準が設けられている。一方、IAS11号は工事契約にかかる収

益および原価を、建設工事が行われる複数の会計期間に配分する会計処理を扱ったものである。したがって、IFRSにおけるインカムの認識の適用関係は図表2のとおり整理できると考えられる。

【図表2】 IFRSのインカムの認識に関する会計基準の適用

インカム	収 益	通常の事業活動(物品の販売、役務の給付)	IAS18号を適用
		工事契約	IAS11号を適用
	利 得		フレームワークその他のIFRSを適用

## 2 物品の販売

IAS18号は、物品の販売からの収益の認識について、フレームワークでの収益認識の要件である経済的便益の発生の可能性及び測定の信頼性に加え、次の三つの要件を課している(IAS18号14項)。

- 物品の所有に伴う重要なリスクおよび経済価値の買手への移転
- 売り手が販売された物品に対して、所有とみなされる程度の継続的な管理上の関与及び有効な支配を保持していないこと
- その取引に関連して発生したまたは発生する原価の測定の信頼性

そして、通常、法律上の所有権の買手へ

の移転により所有に伴う重要なリスク及び経済価値が移転するが、次の場合は移転しているとはいえないとしている(IAS18号16項)。

- 通常の保証義務に加え、履行が不十分であった場合についての履行義務が売り手に留保されている。
- 買い手の物品の再販売による収益が、売り手の代金に充当されるという条件が付されている。
- 物品の据付を条件に販売されているが、売り手が据付を完了していない。
- 買い手に購入の取消の権利があり、返品の可能性に不確実性がある。

### 3 役務の給付

役務の提供に関する取引の成果を、信頼性をもって見積もることができる場合には、その取引に関する収益は、期末日現在のその取引の進捗度に応じて認識する、進行基準が適用される。この場合も、フレームワーク収益認識の要件である経済的便益の発生の可能性及び測定の信頼性に加え、追加で次の2つの要件を課している（IAS 18号20項）。

- 期末日における取引の進捗度の測定の信頼性
- 発生した原価および取引完了に要する原価の測定の信頼性

なお、役務の提供に関する取引の成果を、信頼性を持って見積もることができない場合には、原価が回収可能と認められる範囲しか収益が認識できない原価回収基準がとられる。取引の初期の段階で取引の結果について信頼できる見積ができない場合で発生した取引原価を企業が回収する可能性が高い場合は、収益は回収可能と見込まれる発生原価の部分についてのみ認識する（IAS 18号26項，27項）。

### 4 工事契約

工事契約は、「単一の資産」、または「設計、技術および機能若しくはその最終的な目的や用途が密接に相互関連または相互依存している複数の資産」の建設工事のために特別に交渉される契約で、橋、建物、ダム、パイプライン、道路、船、トンネル等の単一の資産や、精製施設やその他の複合的な装置・機械の建設工事が含まれる（IAS 11号3項）。

工事契約の結果が信頼性をもって見積もることができる場合、工事契約収益および工事契約原価は、その請負業務の期末日現在の進捗度に応じて収益および費用として認識する（IAS 11号22項）。

#### (1) 工事契約の結果が信頼性をもって見積もることができる場合

固定価格の契約の場合には、工事契約の結果は、フレームワーク収益認識の要件である経済的便益の発生の可能性及び測定の信頼性に加え、フレームワークの収益の測定の信頼性、発生の可能性以外に次の追加の条件が満たされるときに、信頼性をもって見積もることができる（IAS 11号23項）。

- 契約の完了に要する工事契約原価と期末日現在の契約の進捗度の両方が信頼性をもって測定できる。
- 実際に発生した工事契約原価を従前の見積りと比較できるように、契約に帰属させることができる工事契約原価を明確に識別でき、かつ、信頼性をもって測定できる。

この場合の契約の進捗度を決定する方法は契約の性質により異なるが、一般的には以下の方法が適用される（IAS 11号30項）。

- 実施した工事に対してその時点までに発生した工事契約原価が、契約の見積工事契約総原価に占める割合（将来の作業に関連して発生した原価は契約の進捗度を決定する際の発生原価には含めない）
- 実施した工事の調査
- 契約に基づく工事の物理的な完成割合

#### (2) 工事契約の結果が信頼性をもって見積もることができない場合

工事契約の結果が信頼性をもって見積もることができない場合には、収益は、発生した工事契約原価のうち回収の可能性が高い部分についてのみ認識し、かつ、工事契約原価は、発生した期間に費用として認識する原価回収基準が適用される（IAS 11号32項）。

なお、IAS 11号では原価加算契約も取り扱っている（IAS 11号24項）が、基本的にIAS 18号の役務の給付と同様の収益認識と

なるためここでは割愛した。

## 5 複数要素取引等

### (1) 取引の構成要素への分解

なお、上記以外に、IAS 18号において複数要素取引についての規定されていることに留意する必要がある。IAS 18号は、取引の実質を反映するために、単一取引の個別に識別可能な構成部分ごとに認識要件を適用することを要求している。例えば、製品の販売価格が、その後発生する役務提供について識別可能な額を含む場合には、その額は繰り延べ

られ、役務が提供される期間にわたり収益として認識される（IAS 18号13項）。

### (2) 複数構成要素の結合

また、逆に、その経済的効果を一連の取引として考えないと理解できないような複数の取引が行われるときには、その複数の取引を一体として、認識要件を適用する。例えば、企業は物品を販売し、同時にその物品を後日買い戻すという契約がある場合 2つの取引は一体として取り扱われることがある（IAS 18号13項）。

## 収益の認識についてIFRSを適用する際の留意点

### 1 日本基準の収益認識に関する考え方

日本基準では、「企業会計原則」において売上高の計上基準として実現主義の考え方がとられてきた。実現主義の収益の認識においては、一般的に「財貨の移転または役務の提供の完了」とそれに対する現金または現金等価物その他資産の取得による「対価の成立」を要件とすると考えられてきたが、それ以上に詳細な指針は規定されておらず、多くは実務慣行に委ねられてきたと考えられる。

### 2 物品の販売及び役務の給付

日本基準の「財貨の移転の完了」の条件をIAS 18号の物品の販売の収益認識の要件にあてはめて考えると、物品の所有に伴う重要なリスクと経済価値の移転、重要な継続的関与がないこと、原価の額の測定の信頼性に関連して考えることができる。また、「対価の成立」の条件も、収益の額の測定の信頼性、経済的便益の流入の可能性に関連して考えることができる。ただし、重要なリスクと経済価値の移転の条件として、売り手の追加の履行義務、返品の可能性などの検討を明示的に

要求していることが、IAS 18号の適用上の留意点であると考えられる。

一方、「役務の提供の完了」については、日本基準では一般的に進行基準の考え方がとられていなかった。これに対し、「工事契約に関する会計基準」において、工事契約及び受注制作のソフトウェアについては、工事進行基準の考え方が適用されることになった。なお、請負契約であっても専らサービスの提供を目的とする契約には進行基準の考え方が適用されていないために、IAS 18号の適用にあたっては進行基準の適用法の検討が必要とされる。さらに、IAS 18号では役務の提供に関する取引の成果を、信頼性を持って測定できない場合については原価回収基準が適用されることに留意する必要がある（注）。

### 3 工事契約

平成21年3月31日以後開始する事業年度から、IAS 11号とコンバージェンスした「工事契約に関する会計基準」が適用されることになった。「工事契約に関する会計基準」では、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客

の指図に基づいて行う契約を工事契約として、工事進行基準が適用されるが、対象はIAS 11号と同じと考えることができる。

なお、「工事契約に関する会計基準」では、工事の進行途上に、その進捗部分について成果の確実性が認められない場合には、工事完成基準が適用される。しかし、IAS 11号においては工事契約の結果が信頼性をもって見積ることができない場合については、原価回収基準が適用されることに留意する必要がある。

#### 4 複数要素取引

日本基準では、実務対応報告17号「ソフトウェア取引の収益に会計処理に関する実務上の取扱い」が、ソフトウェア取引の複数要素

取引について規定している。

実務対応報告17号では、収益認識時点が異なる複数の取引が1つの契約とされていても、管理上の適切な区分に基づき、販売する財または提供するサービスの内容や各々の金額の内訳が顧客との間で明らかにされている場合には契約上の対価を適切に区分して、その区分ごとの財貨の移転または役務の提供の完了時に収益認識するとされている。

また、財とサービスの複数要素取引であっても、一方の取引が他方の主たる取引に付随して提供される場合には、その主たる取引の収益認識時に一体として会計処理するとされている。

上記の取引ごとに、日本基準とIFRSを比較すると、図表3ようになる。

【図表3】日本基準とIFRSの比較

	IFRS	日本基準
物品の販売	(認識要件) ・経済的便益の発生の可能性 ・収益の測定の信頼性 ・リスクと経済価値の移転 ・売り手の継続的な管理上の関与等の消滅 ・原価の測定の信頼性	(認識要件) ・財貨の移転の完了 ・対価の成立
役務の給付	(会計処理) ・進行基準及び原価回収基準  (認識要件) ・経済的便益の発生の可能性 ・収益の測定の信頼性 ・進捗度の測定の信頼性 ・原価の測定の信頼性	(会計処理) ・完了基準 但し、受注制作のソフトウェアについては工事進行基準が適用される。 (認識要件) ・役務提供の完了 ・対価の成立
工事契約	(会計処理) ・工事進行基準及び原価回収基準	(会計処理) ・工事進行基準及び工事完成基準
複数要素取引	(識別要件) ・取引の実質を反映するために、単一取引の個別に識別可能な構成部分ごとに認識要件を適用する。	(識別要件) ・受注制作のソフトウェアについて規定があり、管理上適切な区分がなされ、顧客と内容と金額が明らかにさ

<ul style="list-style-type: none"> <li>一連の取引とすべき複数要素取引については、一体として認識要件を適用する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>一方の取引が他方の主たる取引に付随して提供される場合は、一体として収益認識する。</li> </ul>
--	--

## 新しい収益認識のアプローチ

### 1 背景

このようなIFRSのIAS18号、IAS11号による収益の認識のアプローチの見直しは、現在IASBとFASBで行われている。米国基準には、収益認識の指針が100以上あるが、多くは業界固有の基準であり、また経済的に同一の取引に対して矛盾した結論を導く可能性があること、またIFRSには、IAS18号「収益」およびIAS11号「工事契約」の2つの基準があるが、基礎となる原則は矛盾しており、また曖昧で単純な取引以外には適用が難しく、特に、複数要素または複数提供物が含まれる取引が含まれる取引に対応ができていないという不備が指摘されてきたからである。

こうしたことを背景に、2008年12月に、IASBおよびFASBは、共同で討議資料「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」を公表した。

### 2 現行のIFRSの収益認識基準の問題点

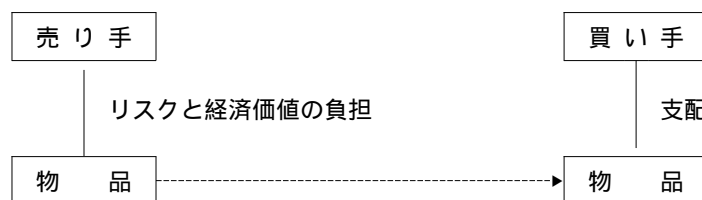
討議資料では、IAS18号とIAS11号に関連して以下の3つの不備を指摘している。

#### (1) 支配と経済価値とリスクの移転

その一つは、フレームワークが、資産を「過去の事象の結果として特定の企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源」と定義して支配を重視していることと、IAS18号が収益の認識を重要なリスクおよび経済価値の買手への移転した時点に依拠することとが矛盾しているというものである（討議資料para .1.10, 1.11）。

図表4のように支配が買い手に移転しているにも係らず売り手にリスク・経済価値の負担が残る場合、売り手に支配していない資産が計上され、買い手に支配している資産が計上されないことになるが、このことはフレームワークの資産の概念と矛盾した結果を生じさせている。

【図表4】 支配とリスク・経済価値の移転



(2) 複数要素契約のガイダンスの不足  
つぎに、現行のIAS18号では、二つ以上の物品又は役務の提供が含まれる複数要素契

約については、本稿I5で解説した13項が規定されているだけでガイダンスが不足していることが指摘されている。IAS18号におい

ては取引の実質を反映するために、単一の取引における個別に識別可能な構成要素に対して収益認識基準を適用することが必要とされているが、どのように単一の取引を構成要素に分解するか、分解された複数要素のそれぞれの収益の認識をいつ行うかが明確でなく、また構成要素の測定方法が明示されていない（討議資料para .1 .12）。

(3) IAS 11号とIAS 18号との整合性

そして、IAS 11号では工事進行基準が規定され、作業の進捗により収益が認識されることになるが、建設中の項目に対する支配も所有とリスクと経済価値も顧客に移転しているとはいえない。したがって、工事進行基準では顧客への資産が移転していない時点で収益認識がされるが、IAS 18号ではリスクと経済価値の移転により資産が顧客に移転するときに収益を認識され、両者に矛盾が生じている（討議資料para .1 .15 ,1 .16）。

### 3 新しいアプローチの考え方

(1) 新しいアプローチの概要

現行のIFRSについての上記の不備や矛盾点を克服するため、討議資料では、フレームワークの資産の定義に立ち返り、収益の認

識のアプローチを検討している。

提案された収益認識モデルでは、顧客との契約に基づいた収益認識原則を基礎に、契約における履行義務を識別し、当該履行義務の充足に着目し収益を認識し、そして当該履行義務を測定することを通じて収益を測定するもので、契約当事者間の契約上の資産、負債に焦点を当てたアプローチが採用されている。

(2) 契約ポジション

顧客との契約は、企業に顧客から対価を受取る権利をもたらすと同時に顧客へ（物品または役務のかたちで）資産を移転する義務を課している。討議資料では、このような契約上の権利と義務の組合せ、すなわち権利と義務の正味の契約ポジションは、企業の権利と義務の関係に応じて単一の資産または負債を生じさせるとされている。その結果、もし残りの権利の測定値が残りの義務の測定値を超えていれば契約は資産となり、残りの義務の測定値が残りの権利の測定値を超えていれば、契約は負債となる。この契約資産または負債は、企業の残りの権利および義務に対する契約における正味の契約ポジションを反映している（para 2 23）。このような正味の契約ポジションは図表5のように示すことができる。

【図表5】 正味の契約ポジション

契約資産（対価を受け取る権利）	契約負債（資産を移転する義務）
} 正味の契約ポジション	

(3) 正味の契約ポジションの変動

IAS 18号は、フレームワークに基づいて収益を資産の増加、負債の減少、または両者の組合せであると定義している（討議資料para .1 .19）。討議資料は、この収益の定義に基づき、契約上の資産、負債からなる正味の契約ポジションの変動に着目し、収益の認識に結びつけている。

① 正味の契約ポジションの減少

顧客が支払いを行うと企業は契約上の支払を受ける権利を失うので、契約における企業

の正味の契約ポジションは減少する、すなわち契約資産が減少するか、契約負債が増加する。上記のIAS 18号の収益の定義からは、資産の減少または負債の増加のいずれもが収益認識につながらない（討議資料para 2 30）。

② 正味の契約ポジションの増加

一方、企業が物品または役務を提供した場合、契約における企業の正味のポジションは増加する。すなわち、契約上の権利は不変であるが、契約上の義務が減少したことにより正味の契約ポジションが増加する。このよう

な企業の履行により、契約資産の増加または契約負債の減少するため、収益認識につながる（討議資料para 2.31）。

上記の正味ポジションの増加、減少は図表6のとおり整理される。

【図表6】 正味の契約ポジションの増減（討議資料para 2.32）

	正味の 契約ポジション	契約資産	契約負債
顧客による支払い (残存する権利を減少させる)	減少	減少	増加
企業による商品及びサービスの提供 (残存する義務を減少させる)	増加	増加 (企業は収益を認識)	減少 (企業は収益を認識)

#### (4) 履行義務の識別

##### ① 履行義務の分割

契約上の履行義務とは、顧客に対し資産（物品または役務）を移転する契約における約束であり、この契約上の約束は明示的な場合も非明示的な場合もある。財貨を提供する約束を行ったとき、顧客に資産を移転することが見込まれる（討議資料para 3.2-3.7）。同様に、サービスを提供する契約を行ったとき、顧客が資産を即時に費消するとしても資産を提供することが見込まれる（討議資料para 3.13-3.16）。

もし約束した資産が、いくつかの異なる時点で顧客に移転される場合は、履行義務を分割して会計処理する（討議資料para 3.21-3.25）。すなわち、顧客が約束の資産を異なるタイミングで受け取る場合にのみ、企業は、契約上の約束を個別の履行義務に分割する必要がある（討議資料para 3.45）。

##### ② 販売促進のインセンティブ

討議資料では、販売促進でギフトカードを顧客に渡した場合、企業の割引価格で資産を移転する約束は識別すべき履行義務であるとされている。しかし、将来の購入について割引を受ける権利を顧客に付与した場合には、約束した割引は将来の契約にのみ関連するので既存の契約における履行義務ではないという考え方も示されている（討議資料para 3.27-3.33）。

##### ③ 返品権付販売

また、討議資料では返品権付販売について取り扱われており、物品の販売に伴い返品権を提供するという顧客との契約による約束を履行義務とする考え方と、顧客に対して返品権を提供する企業の約束は履行義務ではなく、顧客が当該取引を巻き戻すことできるため返品権が消滅するまで販売は発生しないとする考え方が示されている。後者においては、返品される可能性の高い物品の割合を企業が予測できるほど多くの均一な取引が企業にある場合、返品しないと予測する取引の分だけ収益を認識することとなる（討議資料para 3.34-3.42）。

以上のとおり、討議資料では図表7に示したように契約は様々な履行義務に分割する可能性が示されている。

【図表7】 履行義務の分割

履行義務	物品の引渡義務
	役務の完了義務
	インセンティブ提供義務（？）
	返品権の提供受入義務（？）

#### (5) 履行義務の充足

##### ① 支配の移転

企業が履行義務を充足し、約束した資産（財貨またはサービス）を移転したときに、収益が認識される。なお、資産が移転されたとき

は、顧客が資産の支配を獲得したときであるとされている（討議資料para 4.59）。

物品の場合には、物品が顧客の資産となるよう商品の支配を獲得したとき、履行義務が充足される。典型的には、顧客が物品を物理的に占有したときである。役務の場合には、同様に役務が顧客の資産となったときに履行義務が充足され、顧客が約束した役務を受取った時点で生じる。役務は顧客の既存の資産の価値を増す場合もあるが、直ちに費消され資産として認識されない場合もある（討議資料para 4.59 - 4.60）。

したがって、企業が契約を履行する活動は、同時に顧客に資産を提供した時点において収益が認識される。例えば、顧客のために資産を建設する工事契約において、資産が建設プロセスを通じて顧客に対して譲渡された場合にのみ、建設中の履行義務を充足したことになる。これは、資産の建設にしたいが顧客の資産となるように、部分的に建設された資産を顧客が支配する場合に該当する（討議資料para 4.62）。

IAS 11号では、工事契約の進捗度を基礎に収益が認識されてきたが、今回の討議資料に記載された新しい収益認識のアプローチによれば、建設活動等が顧客への資産の移転につながらず履行義務を充足しない場合、契約における企業の正味の契約ポジションは増加

せず、建設段階においては収益が認識されないことになる。すなわち、顧客が建設中の資産を支配していない場合には収益は認識されないことになる（討議資料para 6.19）。

## ② リスクと経済価値の移転の取扱い

また、討議資料は、支配の移転と資産の所有に係るリスクと経済価値の移転を区別して考えており（para 4.10）、従来のIAS 18号の収益の認識要件であるリスクと経済価値の移転に代えて、顧客への資産の支配の移転を収益の認識において重視している。これは、資産のリスクと経済価値がほとんど顧客に移転したかどうかの企業の判断は取引ごとに異なる可能性があるから、資産の支配の移転に着目した方がより明確に取引の内容を表示できるからであるとしている（討議資料para 4.17）。

## (6) 測 定

### ① 履行義務の当初測定

既述のとおり契約ポジションの変動は収益の認識につながるが、このような契約ポジションは、企業が顧客と契約を締結した時点と、企業が契約における義務を充足した時点で変動すると考えられる（討議資料para 2.33）。この契約ポジションの変動は、履行義務の当初測定において、図表8に示した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つの観点から論じられている。

【図表8】 現在出口価格アプローチと当初取引価格アプローチ

	現在出口価格アプローチ	当初取引価格アプローチ
測定値	期末日において独立の第三者に対して履行義務を譲渡する場合に企業が支払うこととなる金額で履行義務を測定。	履行義務を当初取引価格（すなわち、約束の商品やサービスと引換えに顧客が約束した対価）によって測定。
損益への影響	履行義務を第三者に譲渡する金額で測定することになるが、企業は契約獲得に関連するコストやマージンを含めて回収するため、通常であれば顧客に対する契約上の資産が履行義務である契約負債を上回り正味の契約ポジションが顧客との契約開始時に生じる（討議資料para 5.18）。	契約開始時点では契約資産、契約負債はともに取引価格で測定されるので正味の契約ポジションは生じない。そして、契約の義務の充足によって正味ポジションが発生した場合にのみ収益は認識されることになる（討議資料para 5.28）。

討議資料では、契約において約束した商品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アプローチに違和感があり、また履行義務の測定に出口価格を見積もることの複雑性や、企業が履行義務の第三者への譲渡を意図していないにもかかわらず出口価格で測定することは直感に反することを考慮し（討議資料para 5 20 - 5 22）、当初取引価格アプローチにより履行義務を取引価格で当初測定されなければならないとしている（討議資料para 5 .103）。したがって、契約開始時点では契約資産、契約負債ともに取引価格で測定されるので正味ポジションはゼロとなり、収益は認識されない。

【図表9】 履行義務の充足による収益の認識

契約資産（対価を受け取る権利）	収 益
-----------------	-----

## (ii) 契約損失の認識

契約締結後の履行義務は、履行義務が不利となったとみなされないかぎり更新されない。しかし、履行義務は、企業の履行義務の充足についての予測コストが履行義務の帳簿価額を超過した場合に不利となる。以下の図表10に示したように、履行義務は、それを充足するための企業の予測コストで再測定され、契約損失を認識することになる（討議資料para . 5 .105）。たとえば、IAS 11号でも、工事契

## ② 履行義務の事後測定

## (i) 履行義務の減少による収益の認識

履行義務の事後測定において、顧客への財貨およびサービスの移転により履行義務を充足、すなわち物品の支配の移転によって生じる変動が捕捉される（討議資料para 5 41）。企業がまだ履行義務を充足していないのであればその義務は取引価格で測定され、企業が履行義務を充足すればその義務の測定値はゼロとなり、履行義務の当初測定に等しい収益が認識される（討議資料para 5 41）。すなわち、オフバランスであった契約ポジションが図表9に示したかたちでオンバランスされる。

約総原価が工事契約総収益を超過する可能性が高いとき、予想される損失が直ちに費用と認識されるが、この考え方と同様に討議資料では契約が不利となった場合には、履行義務が充足されていないなくても契約損失を認識することとしている。この例外は取引価格アプローチでは履行義務を過少評価してしまう欠陥を補うかたちで提案されている（討議資料para 5 36）。

【図表10】 契約損失の認識の例外

契約上の権利	履行義務	} 取引価格	} 予測コスト
契約損失			

## お わ り に

従来の我が国の収益の認識は実現主義を基礎に行われきたが、現行のIFRSはリスクと経済価値の移転を重視している。したがって、IFRSを適用する場合には、リスクと経済価値の移転の観点から実際の取引について収益の認識時点の妥当性の検討を行う必要

があると考えられる。また、IFRSは複数要素取引の識別を、収益に係る取引一般に求めているため留意する必要があると考えられる。

一方、現在、IASB、FASBでは、個々の取引におけるリスクと経済価値に着目する

のではなく、顧客との契約関係から履行義務として収益を識別し、履行義務の充足により収益を認識する考え方が提案されている。この考え方は、工事契約の収益の認識に影響を与えることも予想され、今後の議論の動向も注目される。

(注) 2009年7月9日に日本公認会計士協会から公表された会計制度委員会報告第13号「我が国の収益認識に関する研究報告(中間報告)- I A S 第18号「収益」に照らした考察 -」における「4. 本研究報告の要点(1)収益認識に関する考え方(I A S 18との比較を通して)」における分析を参照して

いる。

(了)

【執筆者紹介】

鳥飼 裕一(とりかい ゆういち)

あらた監査法人・公認会計士

1999年から2001年まで(財)企業財務制度研究会主任調査役として勤務。2002年から2004年まで I A S B プラクティス・フェローとして勤務。現在、企業会計基準委員会無形資産専門委員会専門委員、日本公認会計士協会会計制度委員会副委員長、同 I A S B 専門委員会委員。