

収益認識に関する論点の整理

平成 21 年 9 月 8 日
企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
背 景	3
IASB と FASB との共同プロジェクトの背景	7
本論点整理の構成	9
コメント提出者への質問	11
第 1 章 提案モデルによる収益認識の仕組み	12
DP における提案モデル	12
範 囲	13
契約に基づく収益認識原則	17
履行義務の定義と識別	23
履行義務の充足	27
履行義務の測定	31
DP で取り扱われていない論点	43
権利の測定	44
顧客との契約	49
表示と開示	52
収益認識プロジェクト外で行われている収益認識に関する議論の概要	55
保険契約	56
リース契約	62
第 2 章 提案モデルの特徴と現行実務への影響の可能性	65
総 論	65
【論点 1】収益認識の考え方	65
【論点 2】収益の測定	78
【論点 3】収益認識の単位	97

【論点 4】 収益認識の時期	115
【論点 5】 不利な契約と判定された場合の会計処理	129
各 論	139
【論点 A】 工事契約の収益認識（工事進行基準等）	140
【論点 B】 複数要素契約	156
【論点 C】 継続的関与	165
【論点 D】 通常の商品販売の収益認識（出荷基準等）	171
【論点 E】 割賦販売の収益認識	178
【論点 F】 収益の総額表示と純額表示	184

目 的

1. 本論点整理は、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）が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、今後、我が国においても収益認識に関する会計基準を整備していく一環として公表するものであり、広く関係者からの意見を募集することを目的としている。IASBとFASBとの共同プロジェクトにより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。）は、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と異なるため、今後、市場関係者に大きな影響を与える可能性がある。
2. 当委員会では、本論点整理に対して寄せられる意見も参考に、IASB及びFASBへ継続的に意見発信を行うとともに、我が国における収益認識に関する会計基準の整備に向けた検討を続けていく予定である。

背 景

3. 我が国では、企業会計原則が、実現主義に基づく収益認識の原則的な考え方を提示しており、企業会計原則注解が、そのような原則的な考え方の取引形態ごとへの当てはめを示している。この他、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。）及び企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」（以下「工事契約適用指針」という。）、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。）等が、収益認識に関する会計基準を提供している。そして、そのような原則的な会計基準の実務面での運用に関しては、より詳細な規定を持つ税法の影響も大きいといわれている。
4. 国際財務報告基準（IFRS）においては、国際会計基準（IAS）第11号「工事契約」（以下「IAS第11号」という。）やIAS第18号「収益」（以下「IAS第18号」という。）等で収益認識の会計基準が定められているが、IASBがFASBと共同で進めている収益認識に関する会計基準の見直しの方向性については、平成20年（2008年）12月に、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。）として公表されている²。現時点でIASBから公表されている計画によれば、

¹ ここで便宜的に現行モデルとしているものには、現行の我が国における会計基準、現行の米国会計基準及び、現行の国際財務報告基準等における収益認識モデルが含まれる。

² なお、IASB及びFASBのディスカッション・ペーパーの原文は、IASB及びFASBのホームページ上で閲覧可能であり、邦訳は当委員会のホームページ上で閲覧可能である。

(https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/ed/comments20081219.jsp)

また、ディスカッション・ペーパーに対するコメントは、IASBのホームページ上で閲覧可能

平成22年（2010年）の第2四半期中に公開草案を公表した後、平成23年（2011年）上半期中に新たな会計基準を公表する予定とされている。

5. 当委員会は、平成19年8月にIASBとの「東京合意」（会計基準の国際的なコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意）を公表し、IASBが開発中の会計基準で平成23年（2011年）6月以降に適用となるものについては、我が国でも国際的なアプローチが受け入れられるよう、検討段階から緊密に作業を行うこととしている。前項で述べたIASBの収益認識プロジェクトは、この対象に含まれ、当委員会が平成21年9月に公表したプロジェクト計画表においては、MOU関連項目³として位置付けられている。
6. このような状況を踏まえ、当委員会では、平成20年1月に収益認識専門委員会を設置し、前述のDPに対するコメントの検討を行い、平成21年6月に提出している。また、我が国の収益認識に関する会計基準を検討していく上では、このような国際的な会計基準の開発の動向について理解を深め、IASB及びFASBへ継続的に意見発信を行っていくとともに、我が国の市場関係者から広く意見を募集することも重要である。今般、当委員会では、これまでの議論を本論点整理として公表し、今後、収益認識に関する会計基準の開発に資するよう、広く意見を求めることとした。

IASBとFASBとの共同プロジェクトの背景

7. IASBとFASBのDPの中で、今回の収益認識の会計基準の見直しの目的は、収益認識に関する現行の米国会計基準及び国際財務報告基準における次のような問題点を解決することにあると説明されている（DP第1.3項から第1.16項）。
 - (1) 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。
 - (2) 国際財務報告基準においては、収益認識に関して、IAS第11号とIAS第18号という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いる。
 - (3) 収益認識原則が曖昧で特に、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。
 - (4) 米国会計基準でも国際財務報告基準でも、収益認識の結果として生じる資産及び負債が、経済事象を忠実に表現していない金額を財務諸表に認識する場合がある。
8. DPでは、このような問題に対処するため、様々な取引に対して一貫して適用可能な単

であり、当委員会の収益専門委員会のコメントの邦訳は、当委員会のホームページ上で閲覧可能である。

(https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20090619.pdf)

³ IASBとFASBは2006年2月に合意した覚書（MOU）において、今後両者が共同で会計基準の開発を行うことによりコンバージェンスを進めることとしている。当委員会のプロジェクト計画表におけるMOU関連項目は、このMOUに基づいて、現在両審議会が共同で進めている会計基準の開発プロジェクトに対応して、我が国で検討を進めている会計基準の検討プロジェクトを指す。

一の収益認識原則を用いた会計基準を開発することを提案している。FASB 財務会計概念書（以下「FASB 概念書」という。）及び国際財務報告基準における収益の定義が、資産の増加や負債の減少、又は資産と負債の純額である持分の増加⁴とされていることから、DP における提案モデルでは、これらの定義を用いて資産及び負債の変動に着目し、単一の資産又は負債、すなわち顧客との契約から生じる契約の正味ポジション（契約資産又は契約負債）に焦点を当てることを提案している（DP 第 1.17 項から第 1.20 項）。

本論点整理の構成

9. 収益認識の会計処理は、財務報告において経済的意思決定に有用な情報を提供していく上で重要であり、その見直しについては、市場関係者に大きな影響を与える可能性があると考えられる。上述のように、現在、国際的にも現行の収益認識のあり方を見直す議論が進められているところであり、そのような国際的な議論の状況や、関連する収益認識の論点について、早い段階から整理し、検討しておくことの意義は大きいと考えられる。本論点整理は、特に、そのような点に焦点を合わせたものである。
10. 本論点整理では、第 1 章において IASB と FASB との共同プロジェクトによる提案モデル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かれる。総論においては、現行モデルと対比した提案モデルの特徴を中心に、収益認識の考え方について論点として取り上げるとともに、「議論と検討」の箇所で、それらの論点に関して、当委員会の収益認識専門委員会から、IASB に対して行ったコメントの概要も紹介している（総論【論点 1】から【論点 5】）。次いで、各論においては、総論で述べている提案モデルの考え方を適用した場合の現行実務に及ぼす影響の可能性（各論【論点 A】から【論点 F】）についての当委員会におけるこれまでの議論を整理している。また、各論では必要に応じて、提案モデルの考え方を具体的な取引例に当てはめることで、提案モデルを適用した場合の具体的な会計処理のイメージを示している。

コメント提出者への質問

11. 本論点整理では、コメントを提出される方の便宜のため、次のような質問を掲げるが、コメントはこれらに限られるものではなく、また、すべてについて回答いただく必要は

⁴ 収益とは、財の引渡又は製造、サービスの提供、又は企業の継続的で主要又は中心的な活動を構成するその他の活動の結果としての、資産の流入又は資産の価値の増加又は負債の精算（又はその双方）である（FASB 概念書第 6 号「財務諸表の構成要素」第 78 項）。

収益とは、持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす一定期間中の企業の通常の活動過程で生じる経済的便益の総流入をいう（IAS 第 18 号第 7 項）（IAS 第 18 号における収益の定義は「資産」及び「負債」の用語を用いておらず、その純額である持分に依拠している。）。

ない。なお、コメントには具体的な理由も記載いただきたい。

総論

【論点1】収益認識の考え方

ここでは、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考え方（第66項から第70項参照）と、そのような収益認識に問題点があり、それを解決する方法としてIASBとFASBが新たに提案している資産及び負債の変動に基づく収益認識の考え方（第1章参照）とを取り上げている。

- (質問1)
- (1) 現行モデルによる収益認識には、有用な財務情報を提供するという観点から問題があるという考え方に賛成しますか。
 - (2) 現行モデルによる収益認識に問題があると考える場合、提案モデルに切り替えることが、そのような問題の解決に役立つと考えますか。役立つと考える場合、提案モデルのどのような特徴が、問題の解決に寄与すると考えますか。
 - (3) 逆に、有用な情報提供という観点から、提案モデルに切り替えることで懸念される事項はありますか。

【論点2】収益の測定

契約上の権利及び義務の測定値の正味額である契約資産又は契約負債の変動により収益を認識する提案モデルにおいては、収益の測定は、権利や義務の測定の結果として間接的に決まることになる。そのうち、ここではDPで論じられている契約上の義務（履行義務）の測定のあり方を取り上げている。

質問2及び質問3は、資産及び負債の増減に基づく収益認識原則（第21項参照）による提案モデルを導入すると仮定した場合についての質問です。

- (質問2) 期末日における現在の債務を描写するという目的を掲げ、その観点から、履行義務を充足するために必要な資産の金額（見積原価、貨幣の時間価値、マージン等の要素を反映）で、履行義務を測定するという考え方が示されていますが（第84項参照）、履行義務の測定に関するこのような考え方は、有用な収益情報及び利益情報を提供することに結びつくと考えますか。
- (質問3) 有用な収益情報を提供する上で、履行義務の測定に関して、DPが支持する見解とされている当初取引価格アプローチ（当初取引価格で当初測定し、事後に再測定を行わないアプローチ（第33項参照））を適用することが適切でない具体的な事例はありますか。

【論点3】収益認識の単位

ここでは、収益認識を考える上での会計処理単位の考え方を取り上げている。提案モデルにおいては、契約上顧客に提供すべき個々の財やサービスの単位で収益認識を考える点が特徴的である（ただし、顧客に支配が移転するタイミングが同じ財やサービスについてはグルーピングすることができる。）。

(質問4) 収益の認識を、確実となった契約上の顧客対価の単位ではなく、契約上の義務を履行する上で、顧客に提供する必要のある個々の財やサービスの単位で考えるという提案（第107項参照）に賛成しますか（各論【論点B】の質問11にも、関連する質問があります。）。

(質問5) 顧客と契約を締結した結果、企業が顧客に財やサービスを移転する義務を負担することとなる場合には、法律や商習慣により発生する義務も含めて、収益認識の対象とする提案（第105項参照）に賛成しますか。

【論点4】収益認識の時期

ここでは、【論点3】で述べる収益認識の各单位について、収益認識の時期を判断する規準を取り上げている。提案モデルにおいては、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（第119項参照）。

(質問6) このような提案に賛成しますか。

(質問7) 質問6で提案に賛成する場合、個々の財やサービスに対する支配の移転時期は、契約条件又は法律の運用等に基づいて判断することが提案されていると考えられますが（第120項参照）、これは十分に明確ですか。

【論点5】不利な契約と判定された場合の会計処理

ここでは、契約が不利と判定されるための要件と、そのように判定された場合の会計処理とを取り上げている。提案モデルにおいては、顧客との契約一般について、その契約が不利と判定された場合には、そのように見込まれるに至った時点で見込まれる損失の計上が求められている（第132項参照）。

(質問8) このような提案に賛成しますか。

(質問9) 質問8で提案に賛成する場合、契約が不利と判定された場合に計上することとなる損失額については、現在価格（財やサービス提供のための見積原価にマージンを加えた額）が履行義務の帳簿価額を超える額であるとの

考え方と、当該見積原価が履行義務の帳簿価額を超える額であるとの考え方が DP に示されていますが、DP が支持する見解とされている後者の提案（第 133 項参照）に賛成しますか。

各 論

【論点A】工事契約の収益認識（工事進行基準等）

総論【論点4】で述べる、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収益を認識するという提案モデルの考え方を工事契約に当てはめた場合、収益認識のあり方が、これまでのあり方（我が国では、工事契約会計基準による取扱い）と異なる可能性がある。ここでは、その点を取り上げている。

（質問10） 工事契約の収益認識に関しても、個々の財やサービスに対する支配の顧客への移転に基づいて収益認識時期を判断するという DP が提案する原則に基づき、工事の進捗に応じて、投下される財やサービスに対する支配が、連続的に顧客に移転する場合には進捗に応じた収益認識を、そうでない場合には、目的物の完成引渡時など、財やサービスに対する支配が移転する時点（多くの場合、一時点となる。）で収益認識を行うという考え方（第 143 項から第 145 項参照）に賛成しますか（この質問は、支配の移転の意味に関する総論【論点 4】の（質問 7）とも関連しています。）。

【論点B】複数要素契約

ここでは、顧客に複数の財やサービスを提供する契約（複数要素契約）の収益認識を取り上げている。

総論【論点3】で述べているように、提案モデルでは、契約上提供すべき個々の財やサービスの提供義務を、それぞれ別個の履行義務とし、それら財やサービスに対する支配が顧客に移転して履行義務が充足される都度、各財やサービスの独立販売価格の比率で各履行義務に配分された顧客対価の額を、収益として認識することになる（第27項及び第35項参照）。

その結果、例えば従来引当金として処理されている製品保証についても履行義務として取り扱われることとなる（第111項参照）。

（質問11） このような提案に賛成しますか。

（質問12） 質問 11 で提案に賛成する場合、たとえ、それらの財やサービスに観察可能な価格が存在しない場合であっても、支配の移転時期が異なる以上、独立販売価格を見積って、顧客対価の額を識別された履行義務に配分する必

要がありますが（第 160 項及び第 161 項参照）、その点についても賛成しますか。

【論点C】 継続的関与

ここでは、財に対する支配の移転後にも企業の継続的な関与がある場合の収益認識を取り上げている。総論【論点4】で述べるように、提案モデルにおいては、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。

(質問13) 財やサービスの引渡後にも、それらの財やサービスに関して、企業が何らかの形で継続的に関与している場合の収益認識についても、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という提案（第 168 項参照）に賛成しますか。

【論点D】 通常の商品販売の収益認識（出荷基準等）

商品販売に関して、財に対する支配の移転時点で収益認識を行うという総論【論点4】で述べる提案モデルの考え方においては、これまで我が国で広く行われてきた出荷基準による収益認識は認められないことになると考えられる。ここでは、その点を取り上げている。

(質問14) これまで出荷基準を適用してきた取引についても、対象となる財に対する支配が顧客に移転する時期に収益認識を行う規準に切り替えるという提案（第 174 項参照）に賛成しますか。

【論点E】 割賦販売の収益認識

割賦販売では、対価支払いの時期と、対価回収のリスクに特徴がある。このような販売形態が採られた場合にも、総論【論点4】で述べた提案モデルにおける収益認識時期の考え方は例外なく適用されると考えられるため、これまで我が国で割賦販売の場合に認められてきた、回収基準や回収期限到来基準は認められないことになると考えられる。ここでは、その点を取り上げている。

(質問15) 回収基準や回収期限到来基準等の金銭の授受を基礎とした収益認識規準の選択肢をなくすという提案（第 181 項参照）に賛成しますか。

【論点F】収益の総額表示と純額表示

顧客から受け取ることとなる額の全体を収益として認識できるか、その一部についてのみ収益として認識できるのかの判断は、表示される収益の額を大きく左右するが、一部の実務対応報告を除き、我が国ではこの点に関して明示的に示した会計基準がない。ここでは、このような点を取り上げている。

(質問16) ある取引に関連して顧客から受け取る額のうち、どの部分を収益として表示すべきかに関して、次の提案（第 192 項から第 194 項及び第 197 項参照）に賛成しますか。

- (1) 企業が顧客に対して負っている契約上の義務の内容が、対象となっている財やサービスを、自ら提供することであると判断される場合、当該取引に関して顧客から受け取る額の全体を収益として表示する。
- (2) 企業が顧客に対して負っている契約上の義務の内容が、対象となっている財やサービスを、第三者が提供するように手配することであると判断される場合、当該取引に関して顧客から受け取る額のうち、そのような手配に対する手数料部分のみを収益として表示する。

(質問17) 質問 16 で提案に賛成する場合、企業が顧客に対して負っている履行義務の内容を判断するための判断規準として、何らかの指標を示すことが必要と考えますか。必要と考える場合には、どのような指標が適切だと考えますか（第 199 項参照）。

第 1 章 提案モデルによる収益認識の仕組み

DP における提案モデル

12. ここでは、DP で提案されている収益認識モデルの仕組みを整理する。

範 囲

13. DP は、顧客との契約に基づく⁵「単一の」収益認識原則を提案している。しかし、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、次のような契約については、提案モデル（特に、その測定アプローチ）が意思決定に有用な情報を提供することになるか否かを検討中であるとしている（DP 第 S11 項）。

- (1) 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」や米国財務会計基準書（SFAS）第 133 号「派生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
- (2) 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
- (3) 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

14. このうち、(1)については、これらの契約の価値の潜在的な変動性のため、IASB と FASB は、提案されている当初取引価格による収益認識原則（第 33 項から第 40 項参照）では、意思決定に有用な情報を常に提供できるわけではないと考えているとしている。また、(2)及び(3)の契約については、現在 IASB と FASB が共同で進めている他のプロジェクトにおいて、個別に会計処理が検討されている（各プロジェクトにおける収益認識の議論の概要については第 55 項から第 64 項参照）。提案モデルの適用対象から、これらの顧客との間の特定の契約を除外すべきか否かについては、DP ではまだ一定の見解を出しておらず、DP に対するコメントを受けて今後検討する予定とされている（DP 第 S13 項）。

15. また、第 13 項の契約以外にも、意思決定に有用な情報を提供するという観点から、ここで提案されている収益認識の会計基準の範囲から除外すべき顧客との契約があるかどうかについて、今後検討することとされている。これに関連して、DP では、不利とみなされる場合にのみ履行義務を再測定することを懸念する立場から、結果が非常に変

⁵ 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。したがって、そのような場合に収益又は利得の認識を行っている実務に対して提案モデルが及ぼす影響については、検討の対象外としている。例えば、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実務がある場合、DP 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を意図していないとされる。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、将来検討される予定とされている（DP 第 S12 項）。

動的な契約を除外する考え方が紹介されている（第 41 項及び第 42 項参照）。

16. さらに、次のような契約についても、DP の中で採用が提案されている測定アプローチでは意思決定に有用な情報を提供できないことについて、懸念を表明する者がいると指摘している（DP 第 5.90 項）。
- (1) 変動的な価格を持つ財やサービスについて、長期で固定価格による契約
 - (2) 製品保証のように、最終的な結果が特定の不確実な将来事象によって決まるような契約
 - (3) 大規模な建設プロジェクトなどのように、「高額な」品目を含む長期の契約

契約に基づく収益認識原則

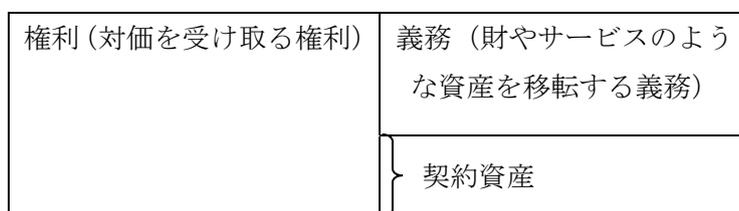
17. 提案モデルは、「顧客との契約」に焦点を当てている。ここでいう「契約」及び「顧客」の意義については、次のように定義することが提案されている。

「契約」とは、強制可能な義務を生じさせる複数の当事者間における合意（DP 第 2.11 項）である。この合意は、当事者に対して強制可能な義務を生じさせるものであれば足り、文書、口頭又は他の証拠のいずれの形でもよい（DP 第 2.18 項）。

「顧客」とは、企業の通常の活動のアウトプットを表す（財又はサービスのような）資産を得るために当該企業と契約を締結した当事者（DP 第 2.21 項）である。

18. 「顧客との契約」は、企業に、顧客から対価を受け取る「権利」をもたらし、顧客へ財やサービスのような資産を移転する「義務」を課すが、このような権利と義務の組み合わせ（権利と義務の「正味の」ポジション）は、企業の権利と義務の間関係に応じて単一の資産又は負債を生じさせることとなる。すなわち、もし、（測定時点で）残存する権利の測定値が（測定時点で）残存する義務の測定値を超えていれば、契約は資産（契約資産）となり（[図表 1]参照）、逆の場合には、契約は負債（契約負債）となるとされる（DP 第 2.23 項から第 2.26 項）⁶。

[図表 1] 契約における企業の正味ポジション



⁶ このように、契約資産又は契約負債は、測定時点の企業の契約における残存する権利及び義務の正味ポジションを反映しているとされる。測定時点における契約の正味ポジションが、契約資産となるか契約負債となるか（あるいは、ゼロポジションとなるか）は、契約における残存する権利及び義務の測定によって決まることになる。

19. 契約における企業の正味ポジションは、主として、企業による履行（財やサービスの提供）や顧客による履行（対価の支払い）により変動する。例えば、顧客が対価を支払うと、これに対応する企業の権利は消滅するため、契約における企業の正味ポジションは減少する。逆に、企業が約束した財やサービスを提供すれば、これに対応する企業の義務は消滅するため、契約における企業の正味ポジションは増加する。
20. そして、FASB 概念書や国際財務報告基準における収益の定義（脚注4 参照）に照らせば、このような契約における企業の正味ポジションの変動のうち、企業の契約資産の増加又は契約負債の減少（あるいは両者の組み合わせ）が収益認識につながるようになることとされる。すなわち、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ため、企業による収益認識にはつながらないことになる。他方、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とになる（DP 第 2.29 項から第 2.34 項。また、[図表 2] 参照）。

[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（DP 第 2.32 項）

		収益 認識	契約における企業の正味ポジション			
			契約資産		契約負債	
顧客の履行 (対価支払)	残存する企業 の権利の減少	しない	減少	減少	又は	増加
企業の履行（財や サービスの提供）	残存する企業 の義務の減少	する	増加	増加	又は	減少

21. すなわち、DP が提案する収益認識原則は、次のとおりである（DP 第 2.35 項）。

顧客との契約において、「契約資産が増加したとき又は契約負債が減少したとき（あるいは両者の組み合わせが生じたとき）」に収益が認識される。

22. この収益認識原則によれば、契約における企業の正味ポジションの増加によって収益を認識することになる。契約における企業の正味ポジションは、主として企業が履行をしたとき、契約における義務が充足されることによって生じ、そのような場合に収益が認識されることになる。ただし、提案モデルにおいては、必ずしも契約における企業の正味ポジションの増加のすべてが収益として認識されるわけではなく、再測定⁷による契約の正味ポジションの増加は、収益ではなく、契約利得として認識することになるこ

⁷ 後述のように（第 40 項参照）、契約が不利と判定された場合に、履行義務の再測定が求められるとしている。

とが検討されている（DP 第 2.36 項）。

履行義務の定義と識別

（履行義務の定義）

23. 提案されている第 21 項の収益認識原則に基づく場合、収益認識にとって、(1)顧客との契約における義務を識別すること、及び(2)識別された契約における義務が充足する時点を確定することが重要となると考えられる。DP では顧客との契約に含まれる義務を、他の義務と区別し、「履行義務」としたと説明されている（DP 第 3.1 項）。
24. DP では、企業の「履行義務」を、財やサービスのような資産を顧客に移転するという契約における顧客との約束と定義することを提案している（DP 第 3.2 項）。履行義務であるためには、契約締結の結果として企業が顧客に資産を移転するように義務づける強制可能な約束であれば足り、約束が明示的であるか否かを問わないとされている（DP 第 3.7 項）⁸。

また、ここでいう資産には、財のほか、サービスも含まれるとされている。サービスの提供を約束する場合、顧客は移転された資産を即時に費消することになるものの、財の場合と同様に企業は資産を移転することを約束しているとされる（DP 第 3.13 項から第 3.17 項及び第 3.44 項）。

（履行義務の識別）

25. このように契約に含まれる資産を移転するという約束に着目する場合、単純な契約でさえも多くの履行義務で構成されることがあり得るとされている。ただし、企業が財やサービスをまとまりとして、同時に顧客に対して移転すると約束する場合には、企業はそれらの約束した資産のまとまりを単一の履行義務として会計処理することができるとしている。言い換えれば、異なる時点で資産（財やサービス）を顧客に移転する場合にのみ、履行義務を別々に識別する必要があることになる（DP 第 3.24 項）。
26. これは、履行義務を別々に識別する目的は、契約期間にわたって顧客に資産が移転するパターンを収益が忠実に表現することにあると考えているからとしており、別々の履行義務として識別する必要があるか否かは、この、資産の移転パターンの忠実な表現という観点から検討する必要があるとしている（DP 第 3.25 項）。

履行義務の充足

27. 企業が契約で約束した財やサービスのような資産を顧客に移転したとき、企業は履行

⁸ 例えば、契約で製品保証に言及されていない場合でも、製造企業による製品販売に対し、法によって一定期間製品保証を付すことが義務づけられていれば、契約の結果として当該製造企業には、製品保証を提供する義務が課されるため、この製品保証義務も顧客との契約における約束とされて、履行義務となる（第 105 項及び各論【論点 B】参照）。

義務を充足したことになり、収益を認識することになる。DP では、資産の移転時点について、顧客が約束された資産に対する支配を獲得したときとすることを提案している（DP 第 3.20 項）。このように支配に着目する考え方は、FASB 概念書第 6 号「財務諸表の構成要素」及び IASB の「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」（以下「IASB の概念フレームワーク」という。）の資産の定義と整合していると説明されている。

28. 財の場合には、顧客が当該財に対する支配を獲得し、顧客の資産となったときに企業は履行義務を充足するとされ、通常、これは顧客が財を物理的に占有したときに生じることとなる。サービスの場合にも当該サービスが顧客の資産となったときに企業は履行義務を充足するとされ⁹、これは顧客が約束されたサービスを受けたときに生じることとなる¹⁰（DP 第 4.60 項及び第 4.61 項）。
29. 資産が顧客に移転したときに収益を認識するという提案と、既存の収益認識の会計基準との関係について、DP は多くの場合に整合しているとの理解を示している。しかし同時に、例えば、財の販売に関する収益認識のための要件として、IAS 第 18 号は「所有に伴う重要なリスクと経済価値」の移転を求めているが、「資産の支配」に基づいて移転を識別することは、「所有に伴う重要なリスクと経済価値」を基礎として移転を識別する規準とは異なる場合があるとの認識も示している（DP 第 4.9 項から第 4.19 項）。
30. 顧客に資産を移転した場合にのみ収益を認識するという DP の考え方を採る場合には、契約を遂行するために企業が行う活動についても、顧客に対する資産の移転が伴う場合にのみ、収益の認識につながることになる（DP 第 4.8 項）¹¹。

履行義務の測定

31. 提案されている収益認識原則では、残存する契約上の権利と義務を測定した結果、その正味の契約ポジションが増加したときに収益が認識されることになる（第 21 項参照）。収益を認識する上で、正味の契約ポジションを測定するには履行義務の測定とともに、権利の測定も必要となる。DP ではこのうち、履行義務の測定に焦点を当てている。

なお、権利の測定については、DP 公表後の検討課題とされており、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（DP 公表後の検討については、第 43 項から第 54 項参照）。

⁹ 顧客が受け取ったサービスは、即時に費消されて顧客の資産としては認識されない場合もあれば、既存の顧客の資産の価値を増すこともあるとされている（DP 第 3.16 項）。

¹⁰ なお、履行義務がいつ充足されるかを決定するにあたっては、約束された財やサービスの顧客による検収の影響、顧客が意図するその財やサービスの用途の影響及び顧客の支払による影響等を考慮する必要があることが示唆されている（DP 第 4.20 項）。

¹¹ 例えば、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とされる。顧客が建設途中の建物を支配することで、建設の進捗に応じ資産が顧客の資産となる場合がこれに該当するとされる（DP 第 4.61 項及び第 4.62 項。また、各論【論点 A】参照）。

(履行義務の測定のための目的)

32. DP は、履行義務の測定のための目的を、次に関する意思決定に有用な情報を描写することとしている (DP 第 5.7 項)。
- (1) 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
 - (2) 報告期間における契約の業績

(履行義務の当初測定)

33. 履行義務の当初測定に関しては、前項の測定のための目的を念頭に、IASB と FASB は、契約開始時における次のような履行義務の測定アプローチに関する選択肢を検討したとされている (DP 第 5.14 項)。
- (1) 「現在出口価格」アプローチ (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すると仮定した場合に、支払を求められるであろう金額で履行義務を測定する方法)
 - (2) 「当初取引価格」アプローチ (顧客との契約において、約束された財やサービスの提供と引き換えに、顧客が約束した対価 (当初取引価格) によって履行義務を測定する方法)
34. このうち、DP が支持する見解として、後者の「当初取引価格」アプローチを提案している。その理由として、以下の点などを挙げている (DP 第 5.17 項から第 5.24 項)。
- (1) 「現在出口価格」アプローチでは、取引価格とは無関係に直接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が、「当初取引価格」アプローチによれば、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こと
 - (2) 契約開始時に取引価格が観察できるため、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こと

(個別の履行義務への取引価格の配分)

35. DP が支持する見解とされている「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財やサービスの独立した販売価格の比率を基にして各履行義務に配分することが提案されている。この場合、当該企業若しくは他の企業がそれらの財やサービスを別々に販売することがなく、独立した販売価格が観察可能でないときには、企業は独立した販売価格を見積ることが提案されている (DP 第 5.46 項)。

(履行義務の事後測定)

36. DP は、契約開始後、企業の履行義務は様々な理由で変動するとしている。最も重要な変動要因は、「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」であり、そのことにより、履行義務は消滅し、結果として契約の正味ポジションの増加をもって、収益を計上することになる。しかし、DP は、履行義務の変動要因としては、履行義務の充足以外にも、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」等による影響もあり得るとする (DP 第 5.37 項)。
37. DP では、企業が顧客に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」と呼んでいるが、契約開始後、履行義務が不利とみなされない限り (第 40 項参照)、履行義務の再測定を行わないことが提案されている (DP 第 5.105 項)。
38. その理由は次のように説明されている。契約開始後の履行義務の変動をすべて捕捉するために、当初測定と同じ基礎を用いて、各期末日に履行義務を測定するアプローチも考えられるが、履行義務の充足以外の理由による変動は、顧客との契約の大部分にとって重要ではなく、このようなアプローチは顧客との契約の大部分に対して必要以上に複雑であると考え (DP 第 5.39 項)、そのため、履行義務の事後測定は、少なくとも、企業が顧客に財やサービスを移転することによって履行義務を充足することから生じる変動を捕捉すべきであると提案したとされる (DP 第 5.40 項)。
39. なお、履行義務が充足されるときに認識される収益の額は、充足された履行義務に契約開始時において配分された取引価格の金額である。この結果、契約期間にわたって企業が認識する収益の総額は基本的には取引価格と等しくなる (DP 第 5.43 項)。

(不利な契約と判定された場合の履行義務の再測定等)

40. 履行義務の再測定を行わないとしている DP の提案においても、契約が不利とみなされた場合には、例外的に履行義務の再測定が求められることになる (第 37 項参照)。履行義務が不利と判定されるかどうかについて、コスト・テスト (履行義務の充足に要する企業の見積原価が履行義務の帳簿価額を超える場合とすること) が提案されており、この場合、履行義務は当該義務を充足するための企業の見積原価で再測定され、企業は契約損失として認識することが提案されている (DP 第 5.81 項及び第 5.82 項)。
41. しかし、履行義務を再測定する場合を、契約が不利とみなされた場合に限定することに懸念を抱く者もいると指摘されている。その立場からは、当初取引価格アプローチは一部の契約、特に、次のような場合などでは、結果が非常に変動的な契約であり、意思決定に有用な情報をもたらさないことがあるとされている (DP 第 5.85 項)。
- (1) 不確実性が契約の重要な内在的性質である場合
 - (2) 基礎をなす財やサービスの価格が変動的である場合
 - (3) 契約期間が長いことから、状況の著しい変化が生じる可能性が高い場合

42. この懸念に対処すべき方法として、一部の履行義務に関して、収益認識の会計基準の範囲からの除外、履行義務に影響を与えるような状況の変化についての開示及び他の測定アプローチの適用が考えられる（DP 第 5.87 項）が、これについては、DP 公表後に検討することとされている。

DP で取り扱われていない論点

43. DP では、収益認識の論点の一部については取り上げておらず、DP 公表後に改めて検討することとしていた（DP 公表後の検討対象とされた項目は、DP の付録 C に列挙されている。）。両審議会は DP のコメント募集期間中に、これらの項目のうち、権利の測定、顧客との契約、表示と開示などの一部についてすでに審議を進め、暫定的な合意をしている。暫定合意であるため、今後の審議次第では変更される可能性はあるものの、提案モデルの全体像を把握する観点から、参考として、第 44 項から第 54 項に、IASB と FASB における平成 21 年（2009 年）7 月までの審議の概要について、簡単に触れることとする。

権利の測定

44. 第 31 項に記載のとおり、DP では、権利の測定について明確に取り扱っていないが、提案モデルでは、企業は契約開始時に権利と義務を当初取引価格、すなわち約束された顧客対価額で測定する。また、貨幣の時間価値を無視し、対価は確定しており金銭で支払われるものと仮定している。IASB と FASB の平成 21 年（2009 年）3 月会議以降、これら権利の測定について検討が行われている。

（貨幣の時間価値の影響）

45. 顧客の支払いと財やサービスの提供のタイミングは一致するとは限らない。両者が一致しない場合には、貨幣の時間価値の影響を考慮する必要がある。取引価格が権利及び履行義務の双方の測定の基礎になっていることから、貨幣の時間価値を反映した取引価格をどのように決定するかは、権利と義務双方の測定に関連する論点である。この影響を契約の正味ポジションにどのように反映させるべきかが DP 公表後に検討され、次の暫定合意がなされている。
- (1) 影響が重要である場合には、契約の正味ポジションに対して、貨幣の時間価値を反映させるべきである¹²。
 - (2) 割引率は、企業とその顧客が、（財やサービスの提供を伴わない）金融取引を行う場合に適用されるレートであるべきである。

¹² なお、重要性を考慮するに当たっては、IAS 第 39 号第 AG79 項（表面金利のない短期の債権債務は、割引の影響に重要性がない場合には、請求金額で測定できる）のような取扱いが参考となるとされている。

- (3) 金利要素の影響は、財やサービスに対する収益とは区分して表示されるべきである。

(信用リスクの影響)

46. 顧客に対する債権は回収不能となる場合があるため、回収可能性、すなわち顧客の信用リスクの影響を考慮する必要がある。この影響を契約の正味ポジションにどのように反映させるべきかが DP の公表後に検討され、次のような暫定合意がなされている。
- (1) 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る。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。
- (2) すでに充足された履行義務に対して配分される対価の請求額（信用リスクの影響を調整しない金額）を財務諸表において報告する（スタッフは、信用リスクの影響をどのように包括利益計算書において表示するか、また、どのように開示するかについて、さらに検討する予定である。）。

(不確定な対価)

47. DP では、対価が確定している取引を前提に議論されている。しかし、実際の契約においては、顧客対価の額が不確定なことがあるため（信用リスク及び契約内容の変更を要因とするものを除く。）、この場合に対価が不確定であることの影響を契約の正味ポジションにどのように反映させるべきかが DP の公表後に検討課題とされていたが、その後の検討で、次のような暫定合意がなされている。
- (1) 契約開始時には、取引価格は、企業が顧客から受領すると見込まれる対価金額（確率で加重した見込額）で測定する。
- (2) 契約開始後は、取引価格の変動を反映するように権利の測定値を更新し、その変動を履行義務に配分する。もし、取引価格の変動が、既に提供された履行義務に対して配分された場合には、当該変動の影響は収益として認識し、当該変動の影響が未履行の履行義務に関連する場合には、当該義務の測定値を増減させる（ただし、当該変動をどのようにそれぞれの履行義務に配分するかに関しては、今後さらに検討される予定である。）。
- (3) 対価の金額が信頼性をもって測定できない場合に限り、収益認識額を（収益として認識される金額を確実に回収できる金額に）制限する（なお、このような不確定な対価が含まれている契約及び財務諸表で用いられた見積額に関する開示についても、今後さらに検討される予定である。）。

(金銭以外の対価)

48. DP では、対価が金銭であることを前提として議論が行われている。対価が金銭以外の

場合の取扱いについては、DPの公表後に検討がなされ、次のような暫定合意がなされている。

- (1) 金銭以外の対価は、公正価値で測定する。
- (2) 金銭以外の対価の公正価値を、信頼性をもって測定できない場合には、企業は、約束した財やサービスの公正価値を参照することによって、対価を間接的に測定する。
- (3) 取引が商業的な実態を欠いている場合には、収益を認識することはできない。
- (4) 対価が金銭でない交換契約の目的が、別の当事者への販売の促進である場合、(当該契約が商業的な実態を有する場合であっても、) 企業は当該契約から収益を認識することはできない。

顧客との契約

49. DPでは、単一の顧客との契約を前提として検討が行われており、同一の顧客との間に、複数の契約が存在し、それらの契約の間に関連性がある場合の取扱いや、形式的には単一の契約であっても、実質的には複数の契約として取り扱う必要がある場合、さらには契約が事後的に変更された場合についてどのような影響があるのか等の問題点については検討されていなかった。これらの点についても、DPの公表後に検討が行われている。

(契約の更新・解約のオプション)

50. 契約の内容として、当該契約を更新するオプションや、解約するオプション（以下合わせて「更新オプション」という。）が含まれている場合がある。こうしたオプションは契約に含まれる履行義務の1つと考えることもできるが、これをどのように会計処理すべきかがDP公表後に検討され、次のような暫定合意がなされている。

- (1) 過大な費用をかけることなく更新オプションの独立した販売価格が算定できる場合、当該オプションを履行義務として会計処理する。この場合、対価の一部を（履行義務である）更新オプションに配分し、当該履行義務の消滅時点で収益を認識する。
- (2) 更新オプション以外のオプション（例えば、一定のカスタマー・ロイヤルティ・プログラムのような追加の財やサービスを提供するオプション）については十分な議論が行われなかったものの、そうしたオプションの会計処理についても、更新オプションと整合的な取扱いにすべきである。

更新オプションを履行義務としない場合には、更新オプションの帰結を想定して会計処理を行うというアプローチ¹³が考えられるが、そのような方法と、オプションの本源

¹³ オプションの行使によって得られる財やサービスを契約金額に含めるという方法。IASBとFASBが平成21年（2009年）3月に公表したディスカッション・ペーパー「リース：予備的見解」で提案されている。

的価値を直接見積る方法とがどのように異なるのか等についての検討を踏まえ、更新オプションを履行義務としない場合に、どのように会計処理すべきかについても、今後審議する予定とされている。

(契約の結合・分割及び変更)

51. 契約の中には、形式的には単一の契約であっても、実質的には複数の契約の集まりとみるべき場合や、逆に、形式的には複数の契約であっても実質的には単一の契約とみるべきものがあり得る。現行モデルにおいては、このような場合には、契約の分割や結合を求めている。また、契約の変更についても定めが置かれている。提案モデルについても、DPの公表後に、このような場合についての取扱いが検討され、次のような暫定合意がなされている。

- (1) 同一の顧客との間の複数の契約は、それら契約の価格が相互依存的である場合、単一の契約ポジションとして会計処理する。価格が相互依存的であるかどうかの決定に際しては、様々な指標を検討し、判断しなければならない。
- (2) 既存の契約を変更した場合、当該変更が当初の契約とは独立して価格が付けられているならば、別の契約として会計処理する。逆に、価格が当初の契約と相互依存的であるならば、当初の契約とその変更を単一の契約の正味ポジションとして会計処理し、変更の影響は累積的キャッチ・アップ方式で認識する。

表示と開示

52. 収益認識に関する表示と開示についてもDP後の検討課題とされていた(DPの付録C)。その後、収益の総額・純額表示及び開示、並びに契約における正味ポジションの表示についての検討がなされている。

(収益の総額・純額表示及び開示)

53. 企業以外の第三者が顧客への財やサービスの提供に関与する場合、収益をどのように測定するかが問題となる。具体的には、顧客に請求する金額の総額を収益とすべきなのか、あるいはそこから第三者に支払う金額を控除した純額(手数料など)を収益とすべきかという問題である。DP公表後の検討では、この点につき、次のような暫定合意がなされている。

- (1) 収益として認識すべき額は、履行義務の識別(内容)に依存する。換言すれば、履行義務(の内容)が次のいずれであるかを判断しなければならない。
 - ① (企業自身が)財やサービスを提供すること(この場合、これら財やサービスの提供に係る収益は「総額」で認識する。)
 - ② 他の当事者がそれら財やサービスを提供するよう取り次ぐこと(この場合、手数料又はコミッション部分を収益として認識する。)

- (2) 同一事業区分に属する(a)財やサービスの提供から生じる収益と(b)財やサービスの提供の取次から生じる収益とを区別して開示する。
- (3) 顧客への財やサービスの提供に他の当事者が関与する場合、企業は履行義務の識別における評価と重要な判断についての基礎を開示しなければならない。
- (4) 企業が履行義務を他の当事者に法的に移転した場合には、当該企業はもはや基礎となる財やサービスを顧客に提供する義務を負っていないことから、当該履行義務について収益を認識してはならない。

(契約における正味ポジションの表示)

54. 第18項で示したように、DPは顧客との契約から生じる権利と義務の組み合わせ(契約における正味ポジション)によって、残存する契約上の権利及び義務に応じて、単一の資産(契約資産)又は単一の負債(契約負債)が生じている。つまり、DPは顧客との契約を、契約資産又は契約負債として、純額で貸借対照表(財政状態計算書)に表示することを示唆している。DP公表後、寄せられたコメントを踏まえてこの点が再び議論され、次のような暫定合意がなされている。

- (1) 会計処理単位は顧客との契約において残存する権利及び義務であり、契約ポジションは貸借対照表(財政状態計算書)において純額で表示されるという、DPの提案する見解を維持する。
- (2) 顧客との契約のポートフォリオについて、企業は次のように表示しなければならない。
 - ① 正味の契約資産は正味の契約負債とは区別して表示される。
 - ② 短期の契約資産は長期の契約資産とは区別して表示される。
 - ③ 短期の契約負債は長期の契約負債とは区別して表示される。

収益認識プロジェクト外で行われている収益認識に関する議論の概要

55. DPは顧客との契約に基づく単一の収益認識原則を目指しているとされるが、一部の契約については、提案モデルが意思決定に有用な情報提供に結びつくかを検討中としている(第13項参照)。特に、保険契約及びリース契約については、IASBとFASBの共同での収益認識プロジェクト(第7項及び第8項参照)外において、それぞれ保険契約プロジェクト及びリース・プロジェクトとして検討が進められている。

以下では、これらのプロジェクトで検討が進められている、収益認識に関する議論の概要について、簡単に紹介する。

保険契約

56. IASBは、平成19年(2007年)5月にディスカッション・ペーパー「保険契約に関する予備的見解」(以下「保険DP」という。)を公表しており、現在、保険DPに寄せら

れたコメントを踏まえて公開草案の公表に向けた検討が行われている¹⁴。

57. 保険 DP では、次の 3 つのビルディング・ブロックを使用した「現在出口価値」（残存する契約上の権利と義務を直ちに他の企業に移転するための対価として保険者が期末日時点で支払うことを見込む額）による保険負債の測定が提案された。
- (1) 契約上のキャッシュ・フローの明示的で、バイアスのない、市場と整合的で、確率で加重された現在の見積り
 - (2) 貨幣の時間価値について将来キャッシュ・フローの見積りを調整する現在の市場における割引率
 - (3) 市場参加者がリスク負担に対して要求するマージン（リスク・マージン）及び（もしあれば）その他のサービスに対して要求するマージン（サービス・マージン）の明示的で、バイアスのない見積り
58. これに対し、コメントに対する回答者の多くは、保険者は契約者との保険契約を履行するために義務を第三者に移転するのではなく、契約期間にわたって自身で履行するつもりであるという事実を反映した考え方を提案し、現在出口価値の概念に反対した。このため、IASB におけるその後の議論では、保険者が契約期間にわたり保険契約を履行する際に発生する将来キャッシュ・フローの期待現在価値についての保険者の見積りを反映する「現在履行価値」が、保険負債測定候補に加えられている。
59. また、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」（以下「IAS 第 37 号」という。）を改訂するプロジェクトにおいては、IAS 第 37 号の対象となる負債の測定は、決済又は第三者への移転によって現在の義務から解放されるために、企業が期末日において合理的に支払うであろう金額によってなされるべきであること、及び、義務に関する十分な市場がない場合には、企業が現在の義務から解放されるために合理的に支払うであろう金額は、企業が自ら義務を履行する場合に負担することとなる金額によって見積ることができることが、平成 21 年（2009 年）4 月に暫定的に合意された。これを受けて、保険負債測定候補の一つとして、このような考え方も付け加えられた。
60. 収益認識の DP において、履行義務は当初取引価格で当初測定されなければならないと提案されたことに合わせ、保険負債についても当初測定時に利得を認識しないとする方向で検討が行われている¹⁵。したがって、仮に IAS 第 37 号改訂プロジェクトの考え方（前項参照）によって保険負債を測定することとなった場合でも、当初測定された負債と保険料の差額は当初の純利益としてではなく、負債の調整額として取り扱われることとなる。なお、短期の保険契約については、簡便法として、保険料総額（当初取引価格）を契約期間にわたって配分することにより収益を認識する「未経過保険料アプローチ」も検討されている。
61. 保険負債の測定アプローチの特徴として、当初測定時に利得を認識しないことの他に、

¹⁴ 平成 20 年（2008 年）10 月、FASB も IASB の保険契約プロジェクトに参加することを決定した。

¹⁵ ただし、収益認識の DP と同様に、不利な契約と判定された場合には損失が認識される。

次の点が挙げられており、事後に再測定が行われることになる¹⁶。

- (1) 観察可能な市場価格と可能な限り整合的な見積りを使用すること
- (2) ロック・インされた（すなわち、当初の見積値で固定化した）見積りではなく、期待キャッシュ・フローの明示的な現在の見積りを使用すること
- (3) 貨幣の時間価値を反映すること
- (4) 明示的なマージンを含めること

これは、保険契約から発生するキャッシュ・フローの不確実性や、保険契約が長期であること等、保険契約に固有の性質が考慮されたものである。なお、保険負債の変動には、期間経過に伴う前受収益から収益への振替、保険金支払見込額の増減、割引率の変動に伴う負債評価額の増減など性格の異なる複数の要素が含まれるが、これらを包括利益計算書においてどのように表示すべきかについては、今後検討される予定である。

リース契約

62. IASB は、FASB との共同プロジェクトの一環として、平成 21 年（2009 年）3 月にディスカッション・ペーパー「リース：予備的見解」（以下「リース DP」という。）を公表している。この中で IASB と FASB は、借手の会計モデルの開発に集中することを明らかにしている。このため、リース DP において貸手の会計処理は詳細に議論されているわけではないが、貸手の収益認識の問題は、今後解決する必要がある課題の 1 つとされている。
63. リース DP は、借手の会計処理に対するアプローチとして、すべてのリース契約をリース期間にわたるリース物件の使用権の取得として取り扱うことを提案している。この使用権モデルでは、借手はリース期間にわたってリース物件を使用する権利を表す資産（使用権資産）とリース料支払義務という負債を認識することになる。
64. 使用権モデルが貸手に適用される場合、貸手はリース契約から生じる資産と負債を認識する。リース DP は、貸手の会計処理に関する次のような 2 つのアプローチの候補を提示している¹⁷。
 - (1) 貸手は、リースの開始時点において使用権を借手に売却しているため、当該使用権に相当する部分に係るリース物件の一部又は全部の認識を中止するとともに、受取債権（金融資産）と残存価値資産（非金融資産）を認識し、併せて収益を認識する。なお、リース物件を引き渡したときに経済的便益の流出が生じており、将来の経済的便益の流出が伴わないため、貸手は借手に対してリース資産の使用を認める

¹⁶ 短期契約に未経過保険料アプローチが採用された場合には、収益認識の DP と同様に、不利な契約とならない限り事後測定は行われない。

¹⁷ 平成 21 年（2009 年）5 月の審議で IASB 及び FASB は、(2) のアプローチを採ることを暫定的に合意し、7 月の共同会議においてもその前提に基づいた測定の議論が行われている。ただし、両ボードはスタッフに対し、(1) のアプローチについてさらに検討するよう指示しており、今後そのスタッフの分析に基づいて暫定合意の内容が再審議される予定である。

という負債を負っているとはみなされない。

- (2) 貸手はリース物件ではなく使用権を借手に売却しているため、リース物件を貸借対照表（財政状態計算書）にそのまま計上し、使用権の売却に伴う資産（すなわち受取債権）とリース契約における履行義務を示す負債とを認識する。

第2章 提案モデルの特徴と現行実務への影響の可能性

総論

【論点1】収益認識の考え方

検討事項

65. 提案モデルを適用した場合の収益認識を具体的に検討するに先立ち、ここでは、現行モデル¹⁸との対比において、提案モデルの特徴を整理する。

現行の取扱い

(我が国における取扱い)

66. 我が国では、企業会計原則において、「売上高は、実現主義の原則に従い、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」（企業会計原則 第二 3B）とされており、収益の認識は実現主義によることが示されている¹⁹。
67. また、「各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない」（企業会計原則 第二 1C）とし、収益と費用とを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。

(国際的な会計基準における取扱い)

68. IASB の概念フレームワークでは、「収益とは、当該会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの拠出に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるものをいう」と定義した上で、IAS 第 18 号において、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。
- (1) 財の販売
 - (2) サービスの提供
 - (3) 企業資産の第三者による利用
69. このうち、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を買手に移転していること、販売された財に対して企業が所有と通常結びつけられる程度の継続的関与も有効な支配も保持していないこと等の 5 つの要件のすべ

¹⁸ なお、工事契約に係る収益認識については、別途、各論の【論点 A】で取り上げている。

¹⁹ なお、平成 18 年 12 月に公表された討議資料「財務会計の概念フレームワーク」においては、「収益とは、純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分である」とされている（第 3 章 財務諸表の構成要素 第 13 項）。収益は、「投資から得られるキャッシュフローに見合う会計上の尺度」であるが、投資に伴うキャッシュ・アウトフローの側の会計尺度と結びつくことで、ネット・ベースの成果を表す純利益に結びつくものである。将来のキャッシュ・フロー獲得のために「投下された資金は、将来得られるキャッシュフローが不確実であるというリスクにさらされている」が、収益は、「投下資金が投資のリスクから解放されたときに把握される」（同項）とされている。

てを満たすことが求められている。また、同一の取引その他の事象に関連する収益及び費用は同時に認識されるとされており、この過程は、一般的に収益と費用の対応と呼ばれるとしている²⁰。

70. 他方、FASB 概念書第 6 号「財務諸表の構成要素」においては、「収益とは、財の引渡又は製造、サービスの提供、又は企業の継続的で中心的な活動を構成するその他の活動の結果としての、資産の流入又は資産の価値の増加又は負債の精算（又はその双方）である。」と定義されている。そして、FASB 概念書第 5 号「営利企業の財務諸表における認識と測定」では、その収益の認識のためには、実現²¹し又は実現可能であること、及び稼得²²されていることが求められている。また、「一会計期間中の経済的便益の費消は、直接に認識されるか又はかかる費消を当該会計期間に認識される収益に関連づけることによって認識される」として、費用収益対応の考え方も示されている。

IASBとFASBとの共同プロジェクトにおける審議と提案

71. 第 1 章で述べたように、DP では、顧客との契約に着目し、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、その差額である正味ポジションを貸借対照表上（財政状態計算書）に計上し、そ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（第 17 項から第 22 項参照）。このような提案モデルにおける収益の認識と測定は、権利と義務の測定に左右されることとなる。

なお、DP は顧客との契約の履行による収益の認識のみを取り上げ、履行に伴う費用の認識についての言及はない。

議論と検討

72. 現行モデルでは、実現や稼得、所有に伴う重要なリスクと経済価値の移転等の概念を用いて、顧客との取引（契約）から生じる成果が確実となった時点（成果に対する事前の期待が、事実に変化した時点）で、顧客との取引から生じるグロス・ベースの成果（キャッシュ・インフロー側の成果）である顧客対価を、収益として認識している。
73. 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（企業が果たすべき顧客との契約上の義務）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とになる。すなわち、現行モデルのように、直接的に収益を計上するのでは

²⁰ 収益と関連する費用を信頼性をもって測定できない場合には、収益を認識することはできないとされる（IAS 第 18 号第 19 項）。

²¹ FASB 概念書第 5 号では、商品又はその他の資産が現金又は現金請求権と交換される時点で実現されると説明されている。

²² また、FASB 概念書第 5 号では、財貨の引渡若しくは生産、サービスの提供又は、その他の活動を伴い、企業が収益によって表現される便益を受け取るにふさわしい義務を事実上果たしたときに、収益は稼得されたものとみなされるとされている。

なく、まず、各期末日における権利と義務の残存部分を測定し、その差額である契約の正味ポジションの増加をもって、契約から生じた業績を評価する（DP 第 5.12 項）ことになる（第 71 項参照）。DP では収益認識に関して、このように、考え方の上での根本的な変更を提案している。

74. このような DP の提案に対し、当委員会の収益認識専門委員会では、第 75 項及び第 77 項の趣旨で IASB に対して平成 21 年 6 月にコメントを行っている。

（資産及び負債の増減に基づく収益認識原則の導入）

75. 新たに、資産及び負債の増減に基づく収益認識原則（第 21 項参照）を導入すること自体のメリット及びデメリットについては別途検討の余地があるものの、仮に、そのような収益認識原則を導入するとした場合には、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。
76. 現行モデルの下では、収益は、取引の成果である顧客対価額を、それが確実となった時点、すなわち、その確保のために必要な義務の充足に着目して認識することになる。このように、取引の成果が確実となった時点で、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。そしてそのような事前の予測と、事後の実績に照らした予測の改訂のフィードバック過程を通じて、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になると考えられる。現行モデルでは、このように企業の将来キャッシュ・フローの予測に役立つフィードバック価値を持つ実績成果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モデルの下で、現行モデルの下で提供されてきた、このような収益情報を提供するためには、顧客との契約上の権利と履行義務の測定方法については、今回 DP が支持する見解として示されているように、履行義務を（権利の側と同様に）顧客対価で測定し、その事後的な再測定を行わない等の工夫が必要である。

（費用と収益の対応）

77. 企業の将来キャッシュ・フローを予測するためには、顧客との契約の結果獲得される顧客対価だけでなく、その履行のための費用との適切な対応が図られた結果としての成果情報が重要と考えられる。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されていないが、提案モデルにおいても、契約義務の履行のための費用のうち、顧客に移転される財やサービスの取得に要する直接的な原価については、結果として、当該財やサービスの提供に係る収益と対応して認識されることになるとと思われる。収益認識専門委員会のコメントの中では、費用と収益の適切な対応を図る観点から、契約の履行のための費用については、財やサービスの取得原価に含められるべきであるという点も指摘している。

【論点2】収益の測定

検討事項

78. 現行モデルにおいては、直接収益を測定することになるが、提案モデルにおいては、収益の前提となる顧客との契約上の権利や履行義務を測定することによって、間接的に収益を測定することになる（第 73 項参照）。ここでは、収益の前提となる顧客との契約上の権利や履行義務の測定についての基本的な考え方や実際の測定方法の検討を行う。

現行の取扱い

（我が国における取扱い）

79. 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（当事者間で合意された値引きや割戻しがある場合には、それらを考慮した額）で測定されているものと考えられる。
80. 大多数のケースにおいては、このように測定される収益の額は、受領することになる対価の時価と近似すると考えられる。ただし、収益認識時点と、その後の対価としての金銭の受領時点が大きく相違するような場合にも、実際に受領することになる金銭の額にその時間価値に相当する金利要素を調整しないとすれば、収益の額はその分だけ、受領することになる対価の時価とは乖離することになると考えられる。

（国際的な会計基準における取扱い）

81. IAS 第 18 号において、収益は、受領する対価の公正価値により測定しなければならないとされており、取引から生じる収益の額は、通常、当該取引当事者間の契約により決定され、企業が許容した値引きや割戻しの額を考慮した後の公正価値により測定されることとなる。また、金銭による支払期限について無利息で通常の場合より 1 年間の猶予を与える場合のように対価の公正価値と名目額との差額が存在し、その差額が実質的に利息の性格を有しているような場合には、その差額をいわゆる実効金利法（利息法）により、利息収益として認識しなければならないとしている。

IASBとFASBとの共同プロジェクトにおける審議と提案

82. 提案モデルにおいて、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測定されることになる（第 17 項から第 22 項参照）。

（権利の測定）

83. 権利の測定について、DP では、まだ特定の見解を表明しておらず、貨幣の時間価値を無視し、対価は確定しており現金で支払われるものと仮定した上で、履行義務の測定に焦点を当てている（第 31 項参照）。DP 公表後の IASB と FASB における審議で、第 44

項から第 48 項に掲げた項目（貨幣の時間価値の影響、信用リスクの影響、対価の額が確定していない場合の取扱い及び対価が金銭以外である場合の取扱い等）が検討されている。

（履行義務の測定の目的と考え方）

84. DP では、履行義務の測定の目的を掲げ、そのうち、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描写する（第 32 項参照）という目的を達成する観点から、履行義務の測定に関する基本的な考え方を述べている。すなわち、履行義務の測定は、期末日において履行義務を充足するために必要な資産の金額で行うべきであり（DP 第 5.8 項）、そのような金額は、主要な要素として次のものを含むという考え方を示している（DP 第 5.9 項）。

- (1) （財やサービスの提供のための）見積原価
- (2) （(1)の見積原価を期末日の価値に割引く）貨幣の時間価値
- (3) （見積原価の回収を上回る）マージン

（履行義務の当初測定）

85. 履行義務の測定に関して、前項のような基本的な考え方を掲げつつ、DP は履行義務を、契約上の当初取引価格（顧客対価の額）で測定すること（当初取引価格アプローチ）を、推奨する考え方として提案している。その結果、契約締結時には、契約の正味ポジションはなく、契約を締結しただけでは収益が認識されないことになる。また、認識される収益の総額は、顧客対価額に等しくなる²³（第 33 項及び第 34 項参照）。

（個別の履行義務への取引価格の配分）

86. DP では、顧客との契約の中に、履行義務の充足時点が異なるものが含まれている場合、それぞれを別個の履行義務として識別することが提案されている（第 25 項参照）。この場合、履行義務全体の測定額を、識別された個別の履行義務に、それらの移転の対象となっている財やサービスの独立販売価格の比率で配分することが提案されている（第 35 項参照）²⁴。

²³ ただし、DP の公表後に検討が行われている事項（第 44 項から第 54 項参照）を踏まえれば、必ずしも等しくならないケースもあり得る。

²⁴ この場合、米国会計基準におけるこれまでの規定（発生問題対応委員会（EITF）論点第 00-21 号「複数の提供物を有する収益契約」や、米国公認会計士協会（AICPA）の意見書（SOP）第 97-2 号「ソフトウェアの収益の認識」）とも異なり、当該企業が、それら個々の財やサービスを個別に販売しておらず、それらの販売価格に関する客観的で信頼できるような証拠が得られない場合であっても、見積りにより顧客対価をそれぞれの履行義務に配分することを提案している（DP 第 6.38 項及び第 6.39 項）。

(履行義務の事後測定)

87. 履行義務は、不利な契約と判定された場合（第 132 項から第 133 項参照）を除いて、事後に再測定を行わず、履行義務が充足により消滅した場合を除いて、見積原価の変動等による履行義務の変動を反映しないことが、採用を推奨する方法として提案されている（第 36 項から第 39 項参照）。
88. ただし、第 83 項で述べたような要因により、権利の測定額が事後的に変動した場合には、履行義務の測定に反映することになると考えられる²⁵。
89. なお、DP は、対象となる財やサービスの価格の変動性や、結果の不確実性が大きい場合など、顧客との契約の中には、提案モデル、特にその測定アプローチによっては意思決定に有用な情報を提供しないような契約があるのではないかとの観点から、今後、その適用範囲の検討が行われることを示唆している（第 15 項、第 16 項、第 41 項及び第 42 項参照）。

議論と検討

90. 現行モデルにおいては、収益の額は、成果として顧客から得られるキャッシュ・インフローである顧客対価の額で直接測定されるが、提案モデルにおいては、収益は、顧客との契約の締結から生じる権利と義務の差額としての契約の正味ポジションの増加から間接的に測定されることになる（第 82 項参照）。
91. このような DP の提案に対し、当委員会の収益認識専門委員会では、第 92 項から第 96 項の趣旨でコメントを行っている。

(当初取引価格アプローチ)

92. 収益に関しては、IASB の概念フレームワークや FASB 概念書でも、取引の成果である顧客対価額を、それ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が示唆されており、そのような成果情報は、フィードバックを通じて、企業の将来キャッシュ・フローの予測に資するものと考えている（第 76 項参照）。
93. 収益認識に関して、DP における提案のような資産及び負債の増減に基づく収益認識原則を採用する場合でも、履行義務を顧客対価額で当初測定し、事後に再測定を行わないという DP が提案する測定方法（第 85 項及び第 87 項参照）に基づく場合には、前項のような財務報告の目的の達成に有用な収益情報を提供することが可能となる²⁶。その意味で、このような履行義務の測定方法に対して、コメントでは支持を表明している。

²⁵ この場合には、履行義務の測定に反映する時点で、充足により既に消滅している履行義務の額についても調整を行い、収益や純損益の額に反映させることとなる可能性もあり、既に消滅した履行義務を含め、データの履歴の保持が必要となると考えられる。

²⁶ 現行モデルと同様に、実質的には、履行義務の充足による収益認識の結果として、資産及び負債の認識額が決まることになると考えられる。

94. 履行義務の測定方法に関する他の選択肢として示されている、現在出口価格アプローチを採用した場合には、契約を締結しただけで収益の一部を計上する可能性がある（第34項参照）。しかし、単に契約を締結しただけで、履行義務の充足を伴わない、経営者の成果に対する事前の期待にすぎない不確実な成果を収益として計上すべきではなく、その観点からも DP が提案する当初取引価格アプローチに対して、コメントでは支持を表明している。

（履行義務の測定の目的と考え方）

95. DP は、履行義務の具体的な測定方法を検討する上での前提として、履行義務の測定の目的を掲げているが、その目的のうち、特に契約から生じる各期末日における企業の義務の描写という観点から、期末日に履行義務を充足するために要求される資産の金額で履行義務を測定すべきであるという基本的な考え方を提案している（第32項及び第84項参照）。このように、現在の債務の描写を履行義務の測定の目的としてその測定のある方を考える場合には、DP で提案されている履行義務の測定に関する当初取引価格アプローチ（顧客対価で当初測定し、事後にも再測定を行わない）は、例外的なものとして位置付けられることになりかねない。現に、DP は、履行義務の再測定を求めないこととした理由を、顧客との契約の大多数にとっては、履行義務の充足による消滅以外の要因による履行義務の変動に重要性がなく、再測定を求めることによって必要以上に煩雑になると考えたためと説明しており（DP 第 5.39 項）、そのような条件に当てはまらない契約については、むしろ今後、提案モデルや提案モデルに関して DP が提案する上記の測定アプローチの適用範囲の問題として、改めて検討されることが示唆されている（第36項から第42項参照）。
96. これに対して、収益認識専門委員会のコメントにおいては、現在の債務の描写を履行義務の測定の目的として掲げることについて、同意しないとしている。これは、そのような測定の目的を掲げることが、企業の将来キャッシュ・フロー予測に有用な情報を提供するという財務報告の目的に対してどのように結びつくのかが明らかでないだけでなく、むしろ、このような目的を掲げることによって、これまで損益計算書で提供されてきた、経験的に意思決定有用性が確認されてきた実績としての成果情報の提供が軽視されることになり、提供される成果（業績）情報の意思決定有用性が阻害されることにつながりかねないと考えられたためである。提案されているような資産及び負債の変動から収益を導くモデルの下において、第92項及び第93項で述べたように、これまで有用性が確認されてきたフィードバック価値を持つ実績成果情報が報告されるためには、どのような顧客との契約であっても、履行義務の測定に関して、DP が提案する当初取引価格アプローチに基づく必要があると考えられる。

【論点3】収益認識の単位

検討事項

97. 収益認識の単位が問題となるのは、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ている、いわゆる複数要素契約である。これには次のような契約がある。
- (1) 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
 - (2) 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等を付与する契約
98. 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。

現行の取扱い

(我が国における取扱い)

99. 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が、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、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）。
100. 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（工事契約会計基準第41項）とされ、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確定的な請求権を獲得することとされている（工事契約会計基準第43項）。

(国際的な会計基準における取扱い)

101. IAS第18号では、取引の識別の問題として、同基準の認識要件の適用については、取引の実質を反映するため、単一の取引に個別に識別可能な構成部分があれば当該構成部分ごとに適用し、逆に、経済的な効果が一連の取引と考えると理解できないような複数の取引については、一体として適用することが求められている（IAS第18号第13項）。
102. また、IAS第18号では、収益の認識要件の1つとして、公正価値を信頼性をもって測定すべきことが求められていることから、前項の考え方に基づいて、契約の構成部分について独立して認識要件を適用するためには、その構成部分の公正価値を信頼性をもって測定することが必要であると考えられる。
103. 米国会計基準においては、発生問題対応委員会（EITF）論点第00-21号「複数の提供物を有する収益契約」等がこの問題を取り扱っている。そこでは、顧客に提供すべき財やサービス等が単独で顧客にとって価値を有すること（すなわち、他の供給メーカー又

は顧客が単独で販売できること)、公正価値について客観的かつ信頼できる証拠が存在すること等の要件のすべてを満たす場合に、別個の会計処理単位とすべきこととされている。

IASBとFASBとの共同プロジェクトにおける審議と提案

(履行義務の内容)

104. 提案モデルにおいては、履行義務が充足されるごとに、対応する収益を認識することとなるので、履行義務の識別単位で収益を認識することになる。
105. 前提となる履行義務の意義は、顧客との契約で約束された資産を顧客に移転する義務とされており、次のような特徴がある。
- (1) 資産には、財のみならずサービスも含まれるとしていること (第 24 項参照)
 - (2) 対象となる資産 (財やサービス) が、個別に販売可能なものである場合、それぞれの資産を顧客に移転する義務が、それぞれ履行義務となること (第 25 項参照)
 - (3) 財やサービスを顧客に移転するという約束は、明示されたものに限られないため、顧客との契約締結の結果として生じる義務であれば、直接的には法律や商慣習により発生する義務であっても、履行義務とされている²⁷こと (第 24 項参照)

(履行義務の識別単位)

106. 提案モデルでは、前項で述べたように、対象となっている資産 (財やサービス) が、個別に販売可能なものである限り、それらを顧客に移転する履行義務はそれぞれが履行義務となり得る。しかし、収益認識時期は、それぞれの履行義務が充足される時期、すなわち、それぞれの履行義務の対象となっている個々の財やサービスに対する支配の移転時期である (第 27 項及び【論点 4】参照)。
107. したがって、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。DP では、履行義務を識別する目的は、顧客に対する財やサービスの移転のパターンを忠実に表現することにあると説明されている (第 25 項及び第 26 項参照)。

(複数要素契約)

108. このような履行義務の識別に関する提案は、複数要素契約に関する現行の収益認識の曖昧さに関する IASB や FASB の問題意識に対応している。すなわち、DP の提案においては、複数要素契約を構成する、個々の財やサービスの提供が履行義務に該当すると考えられる場合には、それらをすべて収益認識の対象とすることを提案している。具体的には、全体としての顧客対価額を、それぞれの履行義務に配分し (第 35 項参照)、それ

²⁷ この例として、法律上の瑕疵担保責任がこれに該当するものと考えられる。

それぞれの履行義務の充足に応じて配分された額を収益として認識することになる（【論点4】参照）。

議論と検討

109. 我が国においては、収益認識の単位についての一般的な規定はないものの、合意された取引の実態を反映する実質的な単位に基づくとの工事契約会計基準に示された考え方（第100項参照）は、例えば、IAS第18号における考え方（第101項参照）と、基本的に共通していると思われる。
110. 提案モデルにおいては、契約上移転する必要がある個々の財やサービスに着目し、それらに対する支配が顧客に移転するパターンを、収益が忠実に表現するよう、顧客との契約上の義務を履行する上で、支配を顧客に移転する必要がある、個々の財やサービスの単位で収益認識を考えることになる。ただし、実際には、それらの財やサービスの支配の移転時期が異なるごとに、履行義務を識別し、その単位で収益認識を行うことになり、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。
111. 複数要素契約については、主たる財の引渡に関する履行義務の充足時点と、その後の別の財やサービスの提供義務の充足時点は、通常異なると考えられる。DPでは、財を提供した後の製品保証の義務は、一般に履行義務として会計処理されることになるとされている。顧客の返品権の行使に対応する義務については、履行義務かどうかについてDPでは特定の見解は示されていないものの（第162項参照）、残存する義務を履行義務とみる場合には、提案モデルによれば、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。またこの場合には、逆に財を提供した後も、顧客の無条件の返品権が残存する間の不確実性を理由として、財の引渡時に収益認識しない会計処理も認められないものと考えられる。
112. 以上のようなDPの提案に対し、当委員会の収益認識専門委員会では、第113項及び第114項の趣旨でコメントを行っている。

（履行義務の内容）

113. DPは、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、独立の収益認識単位とすることを求めている（第105項参照）が、そのような擬制が常に実態を反映しているとは限らないため、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。

(履行義務の識別単位)

114. 提案モデルにおいては、収益認識の単位をどのように判断するかは、個々の財やサービスに対する顧客への「支配の移転」の判断に依存している（第106項及び第107項参照）が、【論点4】で述べるように、「支配の移転」という概念自体、解釈の余地のある抽象的な概念であり、現行の問題点とされる収益認識に関する曖昧さを解決するためには、「支配の移転」の内容の明確化が重要である。提案モデルの下では、実際の収益認識のあり方（収益認識の単位及び収益認識時期）を決める上で、「支配の移転」の判断が重要なポイントになるが、この点については【論点4】と共通するので、そちらで述べる。

【論点4】収益認識の時期

検討事項

115. ここでは、収益認識時期の判断規準に関して、現行モデルとの対比において、提案モデルの特徴を整理する。

現行の取扱い

(我が国における取扱い)

116. 【論点1】で述べたとおり、我が国では、企業会計原則により、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）。

(国際的な会計基準における取扱い)

117. IAS 第18号では、財の販売からの収益認識に関しては、財の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を買手に移転したこと等を要件としている（IAS 第18号第14項）。
118. 米国会計基準においても、収益の認識要件として、実現又は実現可能であることと、稼得されていることが求められている（FASB 概念書第5号第83項）²⁸。また、継続的関与の取扱いが重要な問題となる不動産取引に関しては、収益認識を行うための重要な条件の一つとして、不動産の所有に伴うリスクと経済価値の移転が求められている（SFAS 第66号「不動産の売却会計」第18項）。

²⁸ 米国証券取引委員会（SEC）のスタッフが作成した文書である、スタッフ会計公報（SAB）第104号（SAB 第101号の改訂版）では、収益認識のために、次の4つの要件をすべて満たす必要があるとしている。

- (1) 契約に関する説得的証拠の存在
- (2) 財の引渡又はサービスの提供
- (3) 販売価格が確定又は確定可能
- (4) 回収可能性が合理的に保証されていること

IASBとFASBとの共同プロジェクトにおける審議と提案

119. 提案モデルにおいては、履行義務の充足により収益を認識するが、履行義務の内容は、個々の財やサービスの顧客への移転であるため、結局、契約上、顧客に提供すべき個々の財やサービスの顧客への支配の移転に着目して収益を認識することになる²⁹。
120. 財の場合、「支配の移転」は、通常、物理的な移転を伴うとされている。しかし、DPにおける具体的な設例に関する次のような記述は、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を示唆しているものと考えられる。
- (1) 契約における他の履行義務を充足するために使われる資産は、それが当該履行義務を充足する際に使われるまで顧客に移転しないという反証可能な推定を行うことを提案していること³⁰（DP第4.56項）。
 - (2) 例えばX、Y、Zという3つの装置を提供する契約において、いずれの装置の支配の移転についても、これら3つの装置のすべてが引き渡されるまで移転しないとの「契約条件」になっていれば、支配の移転時期は、そのような「契約条件」に基づいて判断されることを示唆している。その場合には、すべての装置の引渡が完了するまでは、顧客は既に引渡を受けている一部の装置については「保管者」として保管しているだけであるとしている（DP第4.31項）。

議論と検討

121. 現行モデルにおいては、顧客対価を確保するために企業が充足すべき要件としての契約上の義務の履行に着目して収益認識の時期を判断しているものと考えられる。顧客対価を確保するために企業が充足する必要がある契約上の義務の内容は、基本的には、一

²⁹ 財やサービスの支配の移転の有無は、財については、顧客が当該財について支配を獲得したか否か、サービスについては、顧客が当該サービスを受領したか否かで判断することとされている。企業がサービス行為を行った時点と、顧客がサービスを受領した時点とは、必ずしも一致するとは限らないと思われるので、サービスについても、支配の移転時期についての契約の解釈が必要になるものと考えられる。

また、サービス提供契約のうち、入会の際に一度だけ、返還不能な入会金の支払を求め、その後は年会費だけを求めるような契約については、当該入会金に対応するサービスが移転する時期を判断することは難しいのではないかという意見もある。

³⁰ 例えば、建物にペンキを塗装する契約においては、塗装サービスを提供するという履行義務の他に、その塗装サービスに用いるペンキという財を提供するという履行義務が識別されることになる。上記の推定によれば、塗装サービスを充足する際に使われるペンキ（資産）は、それが塗装サービス（当該履行義務）を充足する際に使われるまで、顧客に移転しないとみることになる。もっとも、ペンキの支配の移転時期について、「契約条件」（や法律の運用）が、これと異なる時期を示唆している場合には、それに基づいて支配移転時期を判断することになるとされている（DP第4.57項）。

定の財やサービスを提供することであり、その提供の事実に着目して収益を認識しているものと考えられる。これに対して、提案モデルにおいては、【論点3】で述べたように、契約上の義務の内容を、いったんその構成要素である個々の財やサービス（の提供義務）の単位に分解して、その単位で収益認識を考えるとという特徴がある。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、現行モデルと共通している。

122. 現行の IAS 第 18 号が、当該財の「所有に伴う重要なリスクと経済価値」の顧客への移転を求めているのに対して、提案モデルにおいては、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。例えば、契約上、財の引渡が事後的に覆される可能性がある場合についても、企業の側から取り戻すことができる場合には、企業が支配、すなわち、当該財について強制可能な権利を有し、逆に、顧客の側からは返品できても、企業が取り戻すことができなければ、支配は顧客に移転しているとされている（DP 第 4.10 項から第 4.19 項）。
123. このような DP の提案に対し、当委員会の収益認識専門委員会では、第 124 項から第 128 項の趣旨でコメントを行っている。

（収益認識の曖昧さの解消について）

124. 提案モデルへの切り替えにより、現行モデルの収益認識についての曖昧さを改善することを狙いとしている（第 7 項及び第 8 項参照）が、第 121 項で述べたとおり、契約上の義務の充足に着目し、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、収益を認識する点においては、提案モデルも、現行モデルと本質的に異ならないともいえる。
125. 収益認識の曖昧さを解消するという IASB と FASB との共同プロジェクトの目標を達成するためには、現行モデルにおける実現や稼得過程の完遂といった概念を、単に、財やサービスの支配の移転という別の概念で言い換えるだけでは十分とはいえない。実際の収益認識のあり方を決める上でより重要なのは、そのような言い換えよりも、何をもって支配の移転とみるのかという支配の移転の解釈のあり方だと考えられる（第 120 項参照）。仮に、支配の移転という概念で、統一的に収益認識を説明したとしても、何をもって支配の移転とみるのかという解釈のあり方いかんによっては、全く異なる収益認識が行われる可能性もある。
126. DP が支配の移転の解釈に関して、必ずしも物理的保有関係という形式のみに基づく判断を行うのではなく、第 120 項のような、当事者間の契約条件の合理的な解釈に基づく実質重視の判断のあり方を示唆している点は妥当であると考えられる。それにより、当事者間で実際に約束された単位で収益認識を行うことになり、取引の実態に基づいた成果の報告が可能となるからである。
127. ただし、支配の移転を、当事者間の契約条件の合理的な解釈に基づいて判断するとい

う支配の移転を判断する上での基本的な考え方は、実際の収益認識のあり方を左右するものであり、あらゆるケースを通じて適用されるべき一般原則であるはずである。したがって、このような基本的な考え方については、特定の設例に関する説明の中で示唆するだけでは不十分であり、一般原則として明記すべきである。

128. また、以上の議論と関連して、個々の履行義務への顧客対価の配分を行う前提としても、支配の移転時期に関する、当事者間の契約条件の合理的な解釈が維持されるべきである。もっとも、一般に、何の見返りもなく財やサービスに対する支配の移転が行われることはなく、顧客に財やサービスに対する支配を移転する場合には、通常、その部分についての対価の確保を伴うとすれば、別々に販売していない財やサービスの個別販売価格につき信頼性のある客観的な証拠が得られないような場合は、そもそも、それらの履行義務が別個に識別すべきものとはなっていない（それら履行義務の対象となっている個々の財やサービスの支配の移転時期が異なる）ことを示唆している可能性がある。顧客対価の配分の必要性そのものを改めて吟味する必要がある。

【論点5】 不利な契約と判定された場合の会計処理

検討事項

129. ここでは、顧客との契約に関して、不利な契約と判定された場合、すなわち収益性が低下した場合の取扱いを検討する。

現行の取扱い

（我が国における取扱い）

130. 我が国では、工事契約から損失が見込まれる場合に、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（工事契約会計基準第 19 項）。

（国際的な会計基準における取扱い）

131. IAS 第 11 号（第 22 項及び第 36 項）や米国会計基準における会計研究公報（ARB）第 45 号「長期請負工事契約」（以下「ARB 第 45 号」という。）（第 4 項から第 6 項）においても、工事契約に関しては、前項で述べたのと同様の趣旨の規定がみられる。

IASBとFASBとの共同プロジェクトにおける審議と提案

132. 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（第 33 項から第 39 項参照）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（第 40 項参照）。
133. 顧客との契約が不利と判定されるための規準（履行義務の再測定の契機）及びその場合の履行義務の再測定のあり方については、次の 2 つの考え方が示されているが、その

うち(1)のコスト・テストをDPが推奨する見解としている（DP第5.82項）。

	(1)コスト・テスト	(2)現在価格テスト
顧客との契約が不利と判定されるための規準（履行義務の再測定の契機）	履行義務を充足するための企業の見積原価が、当該履行義務の帳簿価額を超える場合。	現在価格（見積原価にさらにマージンを加えた額）による履行義務の測定値（例えばIAS第37号による）が、当該履行義務の帳簿価額を超える場合。
履行義務の再測定	履行義務を充足するための企業の見積原価で当該履行義務を再測定する。	現在価格（例えば、IAS第37号による金額）で当該履行義務を再測定する。

議論と検討

134. 工事契約に関して収益性が低下した場合の会計処理に関しては、すでに我が国と国際的な会計基準の現行の取扱いにおいて、損失の計上が求められている。DPにおける提案は、この工事契約における取扱いを、顧客との契約の全体に広げるものということができる。
135. 以上のようなDPの提案に対し、当委員会の収益認識専門委員会では、第136項から第138項の趣旨でコメントを行っている。

（不利な契約の判定規準と、そのように判定された場合の測定）

136. DPは、コスト・テストをDPが推奨する見解とした理由を、不利な契約の判定規準にマージンを含めた場合、再測定の頻度が多くなり、大部分の顧客との契約にとっては不必要に煩雑になるという理由を挙げている（DP第5.72項）。収益認識専門委員会のコメントは、そのような点に加え、不利と判定されるための規準及び不利な契約と判定された場合の測定にマージンを含めると、そのような額を含む架空の損失額をいったん計上し、原価の発生が予想どおりであれば、この架空の損失額を後に利得として戻し入れるといった、実態を反映しない損失や利得が報告されることになるため、DPが推奨する見解であるコスト・テスト（第133項参照）に同意している。

（損失の計上を履行義務の再測定を通じて行うべきか否か）

137. 収益認識専門委員会では、履行義務の測定について第132項で述べたような例外を設けず、顧客対価で測定した後、事後の再測定を行わないという取扱いを例外なく行うべきであると考えている。
138. そして、ここで問題とされているように、顧客との契約の下で、財やサービスの提供に必要な見積原価の増加等により、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、将来の棚卸資産の原価の増加であって、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問題である。

各 論

139. 各論では、提案モデルに当てはめた場合に、我が国の現行実務に影響を及ぼす可能性のある主な項目について検討する。なお、各論においては、必要に応じて設例を用いて、会計処理のイメージを示すが、そこで用いる「収益」等は、具体的な表示科目を特定するものではない。

【論点A】工事契約の収益認識（工事進行基準等）

検討事項

140. 工事契約会計基準により、工事契約の収益認識に関する我が国の取扱いは、現行の国際的な会計基準における取扱いと概ね同様の内容となっている。しかし、DP の提案は、このような現行の取扱いに関して、大きな変更を迫る可能性がある。この論点は、総論の【論点 4】収益認識の時期について、工事契約に当てはめて検討したものである。

現行の取扱い

（我が国における取扱い）

141. 我が国では、平成 19 年 12 月に工事契約会計基準及び工事契約適用指針を公表し、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、原則として平成 21 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。

（国際的な会計基準における取扱い）

142. 工事契約の収益認識に関する取扱いは、IAS 第 11 号（第 22 項）においても、米国会計基準の ARB 第 45 号（第 15 項）においても、概ね共通している³¹。

³¹ 国際財務報告基準解釈指針（IFRIC）第 15 号「不動産の建設に係る契約」では、次の点について解釈指針を示している。

- (1) 買手が不動産の設計に大きな影響を及ぼすことができる場合（主要な構造上の要素を指定ないし、変更を指定できる場合）には、IAS 第 11 号の対象である工事契約であるとされる（IFRIC 第 15 号第 11 項）。（この場合には、一定の条件を満たす限り、進行基準により収益が認識されることになる。）逆に、買手が不動産の設計に影響を及ぼす能力が限定的である場合には、IAS 第 18 号の対象である財の販売契約とみる（IFRIC 第 15 号第 12 項）。
- (2) 財の販売契約とみられる場合でも、工事が進行するごとに、仕掛工事に関する重要なリスクと経済価値の移転等、財の販売に係る収益認識の要件（IAS 第 18 号第 14 項）のすべてを、連続的に満たしている場合には、IAS 第 18 号の下においても、なお、工事の進捗に応じた収益認識が求められ、このような取引に関する収益認識には、IAS 第 11 号の規定が一

IASBとFASBとの共同プロジェクトにおける審議と提案

143. 提案モデルでは、顧客が建設の進捗に応じて財やサービスに対する支配を獲得する場合にのみ、それに対応する収益を認識することになる (DP 第 S28 項)。
- すなわち、提案モデルでは、契約上の義務を履行する上で、顧客に提供すべき個々の財やサービスの支配の移転で収益を認識するため、工事進捗に伴い投入される個々の材料 (財) や、建設作業 (サービス) に対する支配が、その都度顧客に移転しているのか否かで、進捗に応じた収益認識となるのか否かが決まることになる (DP 第 4.38 項から第 4.48 項)。
144. 投入される材料や建設作業に対する支配が、その都度、顧客に移転するとみるべき場合には、個々の材料の移転義務及び、建設作業の個々のステップを行う義務は、それぞれ別個に識別すべき履行義務であり、それらが充足されるごとに、各履行義務に配分された顧客対価額を収益として認識していくことになる。
145. 逆に、投入される材料や建設作業に対する支配が、その都度顧客に移転するわけではなく、例えば、建物の完成引渡時に、当該建物に対する支配が顧客に移転するような場合には、その時点で収益を認識することになる。
146. DP における設例の中では、投入される材料や建設作業に対する支配がその都度顧客に移転するか否かについて、例えば、仕掛中の建物を顧客の側が支配している場合には、投下される材料やサービスは、顧客の資産の価値を増していることになるので、それらの材料・サービスに対する支配は、その都度顧客に移転していることになり (DP 第 4.46 項)、逆に仕掛中の建物を企業側が支配している場合には、これと逆の結論になるとの議論がなされている。そして、仕掛中の建物をいずれの側が支配しているかを判断する上で、その建物が企業と顧客のいずれの側が所有している土地の上で建設されているか等の点が重要な判断材料になる (DP 第 4.47 項) といった議論がなされている³²。

議論と検討

147. 現行の会計基準においては、一定の要件を満たす工事契約については、進行基準による収益認識が求められている。これに対して、提案モデルでは、工事の進捗に応じて投下される個々の材料や建設作業についての支配が、その都度顧客に移転しているか否かによって、収益認識のあり方が異なることになる。
148. 多くのケースにおいて、仕掛中の建物は顧客にとってあまり意味がないとすれば、そ

一般的には提供可能であるとされている (IFRIC 第 15 号第 17 項)。逆に、当該不動産に対する支配とその所有に係る重要なリスクと経済価値が、完成時や引渡時等の単一時点で買手に移転する場合には、財の販売取引に係る収益認識の要件をすべて満たした時点で収益を認識することとされている (IFRIC 第 15 号第 18 項)。

³² このような指標で判断すれば、全く同じように工事を進めていても、例えば、それが顧客の所有する土地の上で進められているのか、企業の所有する土地の上で進められているのかによって、収益認識のあり方が全く異なることになる可能性もある。

のようなケースでは、契約条件についての合理的な解釈を行えば、完成して初めて顧客に支配を移転する「契約条件」となっていると判断されることが多いと考えられる。もし、そうであるとすれば、これまで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、完成引渡時の一時の収益認識が求められることになると考えられる³³。

149. 以上のような DP の提案に対し、当委員会の収益認識専門委員会では、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、進行基準による収益認識を求めるという現行のあり方を維持すべきであるとのスタンスから、第 150 項から第 155 項の趣旨でコメントを行っている。

(有用な情報の提供との関係)

150. 収益は、取引の成果（キャッシュ・インフロー側）を、それが確実となった場合に実績の成果として認識するものであり、それにより、財務諸表の利用者が、企業の将来キャッシュ・フローを予測する上で有用な情報³⁴を提供することが可能となる。
151. 成果が確実となるのは、通常は、契約上の義務の履行によるため、そのような事実に着目して収益を認識している。しかし、履行義務の充足に着目することとしたこのような趣旨と切り離して履行義務の充足を形式的に解釈する場合には、意思決定に有用な情報提供に結びつかない契約が生じることはあり得る。
152. 工事契約の収益認識に関して、一定の条件を満たす以上、進行基準による収益認識が求められてきたのは、このような契約類型に関しては、進行基準により収益認識を行う方が、完成基準（や原価回収基準）により収益認識を行うよりも、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提供ができると理解されてきたためと考えられる。すなわち、法律上の観点からは未だ義務が履行されたとはいえなくても、企業の将来キャッシュ・フローの予測により有用な情報を提供するという財務報告の目的の観点からは、一定の条件を満たす工事契約については、仕様に従って工事を進捗させることこそが成果を確実にする重要な事実であり、工事が進捗した部分については、成果が確実となったものと見て、その部分について収益認識を行ってきたものと考えられる。
153. しかし、DP の提案では、第 148 項で述べたように、これまで、完成基準に比べてより有用な情報提供ができるものとして進行基準による収益認識が求められてきた上記の

³³ DP に対して寄せられたコメントの多くが、工事契約の収益認識に対して懸念を表明しており、平成 21 年（2009 年）7 月の IASB と FASB の共同会議では、特定の産業を提案モデルの適用範囲から除外するか否かを今後判断することとされた。また、提案モデルにおいて収益認識時期を判断する上での重要な概念となっている財やサービスに対する支配の内容についても、審議することが予定されている。

³⁴ 利用者は、このような実績の成果に照らすことで、成果に対する事前の期待を改訂することが可能となり、このようなフィードバックを通じて、将来のキャッシュ・フローの予測に役立てることが可能となる。

ような工事契約の多くについて、一転して完成引渡時に一時に収益認識することが求められる可能性があり、その場合には、現行と比べ収益認識が大幅に遅れることになる。

154. DP は、IAS 第 11 号の収益認識の考え方が、IAS 第 18 号の収益認識の考え方と矛盾しているとの理解を示しているが、むしろ、企業の将来キャッシュ・フロー予測への有用性を高めるという観点から、成果が確実となった段階で収益認識を行うという、より根底にある共通の考え方を一貫させるために、契約の特性に応じた収益認識のあり方が選択されているものと理解すべきであり、両者は決して矛盾しているわけではないと考える。

155. そのような工事契約に関する収益認識のあり方を、ほとんど逆転させてしまうような今回の変更提案が正当化されるためには、企業の将来キャッシュ・フローの予測という観点から、提供される収益情報の有用性が改善されるという点に関して市場関係者の十分な理解を得ることが不可欠の条件だが、それが満たされない以上、一定の条件を満たす工事契約である限り進行基準による収益認識を求めるという現行のあり方を維持すべきである。

(支配が連続的に移転するケース)

1. 前提条件

- (1) A 社（決算日は 3 月 31 日）は工事業者であり、X1 年 1 月に顧客との間で、顧客が所有するオフィスビルの耐震補強工事をする契約を 200 百万円で締結した。契約上、工事は X1 年 6 月末までに終了することになっており、工事の完成時点で代金の全額を支払うこととされている。
- (2) A 社は契約締結時点において、当該工事に係る費用を 160 百万円と見積った。
- (3) 期末日である X1 年 3 月 31 日において、A 社は実施した作業の検査結果に基づき、工事の 50% が終了したと評価した。また、この時点までに生じている費用は 90 百万円であり、今後生じる費用は、80 百万円と予想した。
- (4) 上記に示した条件以外に、A 社の履行義務として識別される義務はないものとする。

2. 収益認識の考え方

A 社の履行義務としては、耐震補強工事サービスの提供義務が識別される。当該サービスは、顧客が支配するオフィスビルの価値を増加させるものであり、顧客に対して連続的に移転しているものと判断されたものとする。したがって、サービスの提供に従って履行義務が充足され、収益も認識されることになると考えられる。

期末日（X1 年 3 月 31 日）において、A 社の工事サービスの提供義務は 50% が充足されているため、これに係る履行義務 200 百万円の 50%（=100 百万円）が収益として認識され

ることになる。一方で、費用は予想額である 80 百万円（=160 百万円×50%）を超える 90 百万円が生じているが、この費用の超過発生 10 百万円によって顧客に追加のサービスが提供されているわけではないため、収益の認識額には影響を及ぼさない。

なお、仮に今後生じる費用が 100 百万円を超える場合には、不利な契約としての会計処理が必要になる。

X1 年 3 月期：耐震補強工事サービスの提供義務の 50%の提供 （単位：百万円）

(借) 売上債権（契約資産）	100	(貸) 収益	100
(借) 売上原価	90	(貸) 未払金ほか	90

（支配が連続的に移転しないケース）

1. 前提条件

- (1) B 社（決算日は 3 月 31 日）はボートの製造業者であり、X1 年 1 月に顧客との間で、大型のボートを製造し、X1 年 12 月に引き渡す契約を 10 百万円で締結した。B 社は、ボートの製造のための材料等をすべて自社で調達し、自社工場の中で製造を行っている。
- (2) 契約上、ボートの支配は引渡時点で移転することとされている。
- (3) 期末日である X1 年 3 月 31 日において、B 社はボートの製造工程の 50%が終了したと評価した。
- (4) 上記に示した条件以外に、B 社の履行義務として識別される義務はないものとする。

2. 収益認識の考え方

B 社の履行義務としては、ボートの製造・引渡義務が識別される。製造期間中は、顧客はボートを支配していないため、ボートの製造のための材料や製造サービスは、顧客に対して連続的に移転しないものと考えられる。したがって、ボートの支配が移転する引渡時点まで、履行義務は充足されず、収益も認識されないこととなる。

【論点B】複数要素契約

検討事項

156. ここでは、顧客との契約の中に複数の財やサービスの引渡義務、すなわち複数の履行義務が含まれている場合（複数要素契約）の処理について検討をする。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。

現行の取扱い

(我が国の取扱い)

157. 第 99 項及び第 100 項に示したように、我が国には、複数要素契約を包括的に扱う会計基準は存在しないものの、ソフトウェア取引実務対応報告や工事契約会計基準において、一定の考え方が示されている。こうした考え方の中では、契約を複数の構成要素からなるものとして処理することが示されているものの、管理上の適切な区分に基づき、販売する財又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ことや、契約の中で、その範囲の義務を履行することによって、顧客から対価に対する確定的な請求権を獲得することなどの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。

(国際的な会計基準における取扱い)

158. 第 101 項及び第 102 項に示したように、IAS 第 18 号では、状況によっては取引の実質を反映させるために、単一の取引を個別に識別可能な構成要素ごとに収益認識規準を適用することを求めており、必要に応じて複数要素契約は、個別の構成要素ごとに収益認識されることとなる。ただし、構成要素の公正価値を信頼性をもって測定できることが必要とされており、測定ができない場合には、取引全体が会計処理の対象とされる。

159. 第 103 項に示したように、米国会計基準でも、複数要素契約については、顧客に提供すべき財やサービス等が単独で顧客にとって価値を有すること、公正価値について客観的かつ信頼できる証拠が存在すること等の要件のすべてを満たす場合に、別個の会計処理単位とすべきこととされている。

IASBとFASBとの共同プロジェクトにおける審議と提案

(履行義務の識別と独立販売価格の見積り)

160. 第 106 項及び第 107 項にも示したように、DP の提案によれば、顧客との契約の中に複数の約束の財やサービスが含まれている場合、財やサービスの支配の移転時期が異なるときには、移転時期が同一である財やサービスのまとまりごとに、別々の履行義務を認識する必要がある。このため、顧客との契約の中に、どのような財やサービスの支配の移転の約束が含まれているかを識別する必要があるが、約束された財やサービスは契約の中で明示的に示されたものに限らず、法の運用によって約束の内容が定まるものなども含まれることとされている。

161. また、第 159 項の現行の米国会計基準とは異なり、個々の財やサービスの独立販売価格について客観的かつ信頼できる証拠が存在しない、すなわち観察可能な価格が存在しない場合であっても、別々の履行義務として認識することが求められている。さらに、こうした場合には個々の履行義務の基礎となる財やサービスのまとまりについて、独立した販売価格を何らかの方法で見積る必要があるが生じるが（第 35 項参照）、DP では、例え

ば次のような見積方法が考えられるとしている（DP 第 5.48 項）。

- (1) 見積原価にマージンを加算するアプローチ：企業は履行義務を充足するための原価を見積り、他の類似する財やサービスに企業が通常要求するマージンを加算することができる。
- (2) 市場の評価を調整するアプローチ：企業は、財やサービスをいつも販売している市場を調査し、その財やサービスに対して市場の顧客が支払ってもよいと考える価格を見積ることができる。このアプローチには、企業の競合相手の取引価格を参照し、企業自身の見積原価及びマージンを反映するために必要な調整を加える方法も含まれる。

（販売インセンティブや返品権の会計処理）

162. 無料の製品提供やサービス、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムなどによって、顧客が契約を締結するように促す販売インセンティブにおいて、顧客に提供されるサービスを履行義務とすべきか、又は、返品権を伴う販売において、返品権を一種のサービスとみて、それに対応する義務を履行義務とすべきかについて、DP では特定の見解は示していない（DP 第 3.26 項から第 3.42 項。また、第 111 項参照）。一方で、DP は、一定のカスタマー・ロイヤルティ・プログラムについては、履行義務の定義を満たすとしている（DP 第 6.32 項）。

さらに、DP 公表後の議論の中では、契約の更新やキャンセルのオプションの取扱いが検討されており、この検討の中において、一定のカスタマー・ロイヤルティ・プログラムのようなオプションについても、契約の更新やキャンセルのオプションと同様に会計処理することが暫定的に合意されている（第 50 項参照）。

議論と検討

163. DP の提案に基づけば、顧客との契約の中にどのような財やサービスの約束が含まれているかについて、契約内容のみならず、法の運用なども踏まえながら検討を行う必要が生じるものと考えられる。また、それら財やサービスの移転時期を判断し、当該時期が同一であるものをまとまりとして識別した上で、そのまとまりの観察可能な価格が存在しない場合でも、独立した販売価格を見積る必要が生じることになる。
164. こうした取扱いにより、提案モデルは現行モデルと比べ、契約をより小さな収益の認識単位に分解することになると考えられ、また、見積りが求められるケースも増加するものと考えられる。

(製造物の製造販売)

1. 前提条件

- (1) C社(決算日は12月31日)は機械装置の製造業者であり、X1年4月に顧客に機械装置を納入した上で据え付けることを目的とする契約を200百万円で締結した。契約上、当該機械の支配は、据付時点で移転することになっている。
- (2) 同社は同年12月までに当該機械装置の製造を完了、納入をし、代金全額が支払われた。据付作業はX2年1月に行われた。
- (3) C社は法令上の製品保証義務(対象期間は据付後3年)を負っている。C社は過去の実績から、製品保証の請求は1,000件当たり1件の割合で生じ、当該請求は引渡後3年間のうちに、60%、30%、10%の割合でなされるものと判断しているものとする。
- (4) 上記に示した条件以外に、C社の履行義務として識別される義務はないものとする。また、機械装置の製造中は、支配は顧客に連続的に移転しないものとする。

2. 収益認識の考え方

C社の履行義務としては、契約内容から①機械装置の搬入義務と②据付サービスの提供義務が識別される。また、C社の負う③製品保証も、法令によって課される顧客との契約における約束であるため、履行義務に該当する。ただし、機械装置の支配は、据付時点で移転することから、①と②をまとまりとし、単一の履行義務として取り扱うこととなる。

C社は、機械装置の引渡及び据付けサービスのまとまり、(請求割合を加味した)製品保証の提供義務のそれぞれの独立した販売価格について、見積原価にマージンを加算するアプローチによって、200百万円、30百万円であると算定した。

(単位：百万円)

履行義務	独立販売価格	ディスカウント	配分される金額
機械装置の引渡及び据付けサービスのまとまり	200	26	174
製品保証義務の提供	30	4	26
合計	230	30	200

① X1年12月期：機械装置の引渡

(借) 現預金	200	(貸) 前受金(契約負債)	200
---------	-----	---------------	-----

履行義務の充足はないため、収益は認識されない。

② X2年12月期：機械装置の引渡及び据付けサービスのまとまりからの収益の認識

(借) 前受金 (契約負債)	174	(貸) 収益	174
----------------	-----	--------	-----

③ X2年12月期：製品保証義務の提供からの収益の認識

(借) 前受金 (契約負債)	16	(貸) 収益 ^(注)	16
----------------	----	-----------------------	----

^(注) 製品保証全体の履行義務 26×60%

なお、C社はここでの契約と同様のものを多数有しているものとし、製品保証に係る履行義務の充足は、個々の取引ごとに認識していないものとする。また、製品保証の請求に伴って修繕等の費用が生じるが、ここでは必要な仕訳等を示していない。

(カスタマー・ロイヤルティ・プログラム)

1. 前提条件

- (1) D社(決算日は3月31日)は顧客に対して、購入額の10%のポイントを付与している(カスタマー・ロイヤルティ・プログラム)。当該ポイントにより、D社の商品を1ポイント=1円で獲得することができるが、付与時点から1年を経過すると失効することになっている³⁵。
- (2) D社のX1年3月期の販売金額は1,000百万円であり(すべて現金販売)、これに対するポイント付与額は100百万ポイントであった。当初に発行した100百万ポイントのうち、20百万ポイントは使用されずに失効するものと見積られており、X1年3月期中においては、すでに50百万ポイントが使用されている。
- (3) X1年3月期に販売した商品1,000百万円は、ポイントを付与せずに販売した場合、960百万円であったとする(独立した販売価格)。また、1ポイント当たりの独立販売価格は、見積原価にマージンを加算するアプローチによって、0.8円であると見積られている(失効する部分を考慮して、見積りが行われている)。
- (4) 上記に示した条件以外に、D社の履行義務として識別される義務はないものとする。

2. 収益認識の考え方

D社の履行義務は、販売対象となる商品を引き渡す義務と、ポイントと引き換えに商品を

³⁵ なお、付与したポイントに関する履行義務と同様に、返還義務のない入会金を受け取る代わりに、その後一定期間、割安のサービス提供義務が生ずる場合には、履行義務の発生と考え、実際に企業が顧客に提供すべきサービスの提供による履行義務の充足に応じて、追加的な受取対価と共に、収益を認識することとなると考えられる。

ただし、受け取った入会金にみあう履行義務が、その後、永久に割安なサービス提供義務を生じさせる場合には、付与したポイントが永久に失効しないことになっている場合の履行義務と異なり、どのように履行義務が充足されたものとみなし、収益を認識することとなるか明確ではないと考えられる。

引き渡すという義務である。

(単位：百万円)

履行義務	独立販売価格	ディスカウント	配分される金額
商品の引渡	960	37	923
ポイント対象の商品の引渡	80	3	77
合 計	1,040	40	1,000

① X1年3月期：商品の引渡からの収益の認識

(借) 現預金	1,000	(貸) 収益	923
		前受金 (契約負債)	77

② X1年3月期：ポイントの行使からの収益の認識

(借) 前受金 (契約負債)	48	(貸) 収益 ^(注)	48
----------------	----	-----------------------	----

(注) ポイントに配分された金額 77 × 使用ポイント 50 ÷ 見積使用総ポイント 80

なお、ポイントの行使によって引き渡された商品の原価に係る仕訳はここでは示していない。

【論点C】 継続的関与

検討事項

165. 企業が財を顧客に引き渡した後も、例えば次のような形で当該財に対して企業が継続的に何らかの関与を有する場合、現行の取扱いでは、収益認識に問題があるとされている。

- (1) 企業が当該財の買戻権を有している。
- (2) 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。
- (3) 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）。

ここでは、こうした場合に、提案モデルではどのように取り扱うかを検討するものであり、総論【論点4】収益認識の時期を具体的に検討したものである。

現行の取扱い

(我が国の取扱い)

166. 我が国の会計基準では、継続的関与を包括的に扱う収益認識の会計基準は存在しないものの、ソフトウェア取引実務対応報告や、収益認識そのものではないものの、不動産

取引や企業結合に関する会計基準等³⁶において、継続的関与があった場合に、リスクと経済価値が移転したかどうかを判断規準の1つとしている。

(国際的な会計基準における取扱い)

167. 第 69 項に示したように、国際財務報告基準では、財やサービスが移転したかの判断にあたり、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規準の1つとしている。

IASBとFASBとの共同プロジェクトにおける審議と提案

168. DP の提案では、履行義務の充足は、契約による財やサービスに対する支配の移転時点でなされるものとされ、それら財やサービスの所有に係るリスクと経済価値の移転した時点ではないとされている(第 27 項参照)。したがって、たとえ所有に係るリスクと経済価値が企業に残るとしても、支配が顧客に移転したと判断される場合には、履行義務が充足されたものと考え、収益が認識されることとなる³⁷。

議論と検討

169. DP の提案によれば、第 165 項に挙げたような継続的関与取引についても、当該取引に含まれる個々の財やサービスを識別し、その支配が移転されるタイミングで収益が認識されることになるものと考えられる。したがって、従来は取引の対象となる中心的な財(第 165 項(2)では不動産)について、リスクと経済価値の重要な部分が移転していないと考えられたために、取引全体について収益が認識されなかったものについても、当該取引の中に複数の履行義務(第 165 項(2)では不動産の引渡義務と賃料保証義務)が識別され、取引が複数要素契約(【論点 B】参照)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。

³⁶ 例えば、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」、日本公認会計士協会監査委員会報告第 27 号「関係会社間の取引に係る土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い」、企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」が該当する。

³⁷ セール・アンド・リースバック取引のようにリース取引と関連するような継続的関与については、IASB と FASB が共同で検討を進めているリース・プロジェクトの中で検討されており、収益認識プロジェクトの範囲外とされている。両審議会が平成 21 年(2009 年)3 月に公表したリース DP において、予備的見解は示されていないが、次のような方法が考えられるとされていた。

- (a) セール・アンド・リースバック取引のすべてを金融取引として取り扱う。売手としての借手は売却した資産の認識を中止せず、売却代金があれば負債として認識されることとなる。
- (b) セール・アンド・リースバック取引のすべてを売却として取り扱う。売手としての借手は売却した資産の認識を中止し、使用権資産及びリース料支払義務を認識する。
- (c) ハイブリッド・アプローチの採用。売手としての借手はセール・アンド・リースバック取引を、特定の規準に従って売却又は金融取引として取り扱う。例えば、借手は現行の米国会計基準及び国際財務報告基準における販売の規準が満たされる場合に限り売却の認識が認められる。

170. ただし、第 165 項(1)のように、財に対する支配がいつまでも移転しないと考えることが適当と考えられるような取引も存在する。DP では、こうした取引については明示的に扱っておらず、今後の IASB と FASB の審議の中で検討が行われることも考えられる。

【論点D】 通常の商品販売の収益認識（出荷基準等）

検討事項

171. ここでは、我が国において広く採用されている出荷基準について、提案モデルではどのように取り扱うかを検討するものであり、総論【論点 4】収益認識の時期を具体的に検討したものである。

現行の取扱い

（我が国の取扱い）

172. 我が国では、企業会計原則により、通常の商品販売についても、売上高は、商品等の販売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（第 116 項参照）。企業会計上、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ているわけではないが、法人税法上の取扱い等の結果、実際に顧客に引き渡した時点で収益を認識する引渡基準や、顧客の検収時点で収益を認識する検収基準と並んで、継続的な適用を条件として、顧客への引渡前の商品発送時点で収益を認識する出荷基準についても広く採用されているものと考えられる³⁸。

（国際的な会計基準における取扱い）

173. IAS 第 18 号では、財の販売からの収益は、財の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を買手に移転したことを要件としている（第 117 項参照）。財の所有に伴う重要なリスク及び経済価値が買手に移転したといえるためには、通常は、少なくとも、当該財の顧客への引渡が行われていることが必要になると考えられる。

IASBとFASBとの共同プロジェクトにおける審議と提案

174. 今回の DP で提案されている収益認識規準は、財やサービスに対する支配の顧客への移転であり、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³⁹で、収益を認識することになると考えられる（第 119 項及び第 120 項参照）。

³⁸ 法人税基本通達 2-1-2 では、棚卸資産の引渡の日がいつであるかについて、例えば出荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができるようになった日等の時点が例示されている。

³⁹ 財等の物理的な移転を伴わずに、支配が移転するとされる場合もあり、支配が移転するためには、必ずしも出荷されることが必要ではない。

議論と検討

175. 通常の商品販売の収益認識に関し、我が国では、引渡基準や検収基準と並んで、出荷基準についても、継続的な適用を条件として、広く採用されてきたと考えられる。規格品を大量に出荷している場合など多くのケースにおいては、商品を運送業者に引き渡すなど、いったん顧客に向けて発送してしまえば、その後、当該商品が客先に届けられ、顧客がこれを受領するという、その後の流れが滞ったり、覆されたりすることはほとんどないと考えられる。そのような条件が満たされている限り、継続的に出荷基準を採用して収益を認識することで、第 76 項で述べたような、実現主義の趣旨に適った、実績成果情報を提供することができると考えられてきたものと思われる。
176. しかし、財の所有に伴う重要なリスクと経済価値の移転を収益認識の主な判断基準とする IAS 第 18 号の下では、通常、出荷時点で収益認識を行うことは難しいと考えられる。顧客へ向けに発送を行っただけで、未だ、顧客に引き渡されてもいない段階では、通常、当該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とはいえないからである。
177. また、財に対する支配の顧客への移転を、収益認識時期の判断基準とする提案モデルにおいても、通常、出荷時点で収益認識を行うことは難しいと考えられる。通常、顧客に向けて出荷を行っただけでは、顧客は実際に当該財を使用、収益できる状態にはなっていないと考えられる。そのような場合には、出荷時点で当該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、出荷時点と財に対する支配の移転時点は一致しないと考えられるからである。

(通常の商品販売)

1. 前提条件

- (1) E 社（決算日は 3 月 31 日）は量産品の製造業者であり、顧客に対し、部品供給契約に基づいて継続的に製品を納品している。当該契約では、製品の支配は客先に納品された時点で移転することになっている。納入先は遠隔地であり、運送には数日を要する。
- (2) 同社が X1 年 3 月下旬に出荷した製品のうち、原価 30 百万円（売価 40 百万円）のものについては 3 月 31 日現在で車上在庫となっており、顧客には納品されていない。
- (3) 重要性については考慮しないものとし、また、E 社の履行義務は製品を納入する義務だけであるとする。

2. 収益認識の考え方

今回の DP で提案されている収益認識規準は、顧客への財やサービスに対する「支配の移転」であり、支配の移転の有無は、契約条件で判断されることになるのであるから、

契約条件で支配が移転することとなった時点で、収益を認識することになると考えられる。

この場合、決算日時点で上記部品の支配は顧客に移転していないため、履行義務は充足されていないこととなり、X1年3月期に収益を認識することはできない。

【論点E】 割賦販売の収益認識

検討事項

178. ここでは、割賦販売について、提案モデルではどのように取り扱うかを検討するものであり、総論【論点4】収益認識の時期を具体的に検討したものである。

現行の取扱い

(我が国の取扱い)

179. 企業会計原則注解は、割賦販売についても、商品等の引渡による実現により収益計上することを求めているが、同時に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、割賦金の回収期限到来時又は入金時に収益認識を行うことも許容している⁴⁰（企業会計原則注解【注6(4)】）。

(国際的な会計基準における取扱い)

180. IAS第18号では、財の販売に関する収益認識規準により収益を計上することになると考えられる。また、収益は受領可能な対価の公正価値により測定しなければならないとされているため、割賦販売のように現金の流入が繰り延べられている場合で、その契約が実質的に金融取引を構成するときには、その対価の公正価値を算定するとともに、利息の性格を有する対価の公正価値と名目額の差額を実効金利法（利息法）により利息収益として認識することになると考えられる（IAS第18号第11項）。

IASBとFASBとの共同プロジェクトにおける審議と提案

181. DPの提案では、契約で約束した個別の財やサービスに対する支配の顧客への移転のみによって収益を認識することとされている。したがって、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、それによって収益認識時期を変更することは想定されていない（DP第6.11項から第6.14項）。

182. 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、割賦の場合には、権利の測定に、貨幣の時間価値を反映すること

⁴⁰ なお、法人税の取扱いでは、一定の要件を満たす資産の長期割賦販売等による収益の額又は費用の額を延払基準の方法により経理した場合には、実現した収益等の一部を将来に繰り延べることが認められている（法人税法第63条第6項、法人税法施行令第124条及び第127条）。

が求められる可能性がある。いずれも、DP 公表後の検討課題とされている（第 45 項及び第 46 項参照）。

議論と検討

183. このように、商品の割賦販売について、我が国では原則的な商品等の引渡による実現に基づいて収益認識を行う方法の他に、割賦金の回収期限到来時や入金時に収益認識を行う方法も許容されているが、国際的な会計基準においては、このような例外的な取扱いはい認められておらず、提案モデルにおいてもその点は同じである。さらに、国際的な会計基準においては、割賦販売の場合にも、通常の商品販売と同様の時期に収益を認識するとともに、入金時期が繰り延べられている点については、金利要素を分離して、別途認識することが求められると考えられる。今後、我が国でも、対価である金銭の入金形態の違いにより、通常の商品販売の場合とは異なる収益認識時期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考えられる。

【論点F】 収益の総額表示と純額表示

検討事項

184. 顧客から受け取ることとなる額のうち、どの部分を収益として表示するのかの判断（いわゆる収益の総額表示と純額表示の問題）は、利益の額には影響しないが、収益の額に対しては重要な影響を及ぼす問題である。この問題の検討は 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。しかし、収益の表示額に重要な影響を与え得るという点で、この問題は、今後我が国の収益認識の会計基準を考えていく上で、特に収益情報の比較可能性を高めていく観点から、重要な論点となり得ると考えられる。この論点は、提案モデルに関しては、総論【論点 3】収益認識の単位で述べた、履行義務の内容に関係する。

現行の取扱い

（我が国における取扱い）

185. 収益を総額表示すべきか純額表示すべきかに関しては、企業会計原則において、「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）との定めがある。

186. また、ソフトウェア取引に関し、ソフトウェア取引実務対応報告は、「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、収益の総額表示は適切でない。」（4 ソフトウ

エア取引の収益の総額表示についての会計上の考え方)とし、リスクの負担の観点から収益の総額表示と純額表示に関する判断を求めている。

187. 以上のような定めを除き、収益をどのような場合に総額で表示し、どのような場合に純額で表示すべきかについての考え方や、それに基づく具体的な判断規準は明示されていない。

(国際的な会計基準における取扱い)

188. IAS 第 18 号では、企業が本人として自己の計算により受領することとなる経済的便益の流入であるのか、代理人として受領するだけかの判断の問題であるとされ、後者の場合には、手数料の額のみが収益とされる (IAS 第 18 号第 8 項)。
189. 平成 21 年 (2009 年) 4 月に公表された「国際財務報告基準の改善」で、IAS 第 18 号の付録として⁴¹、企業が本人として行為を行っているのか、代理人として行為を行っているのかを判断する上での考え方や指標についての記述が付け加えられた (IAS 第 18 号付録第 21 項)。
190. 同項は、企業が本人として行為しているのか、代理人として行為しているのかについては、すべての関連する事実と状況を考慮して判断を行う必要があるとした上で、企業が、「財の移転又はサービスの提供に関する重要なリスクと経済価値」にさらされている場合には、本人として行為を行っていると考えべきであり、それらにさらされていない場合には、代理人として行為を行っていると考えべきだという基本的な考え方を述べている⁴²。
191. 米国では、EITF 論点第 99-19 号「収益を本人として総額表示すべきか代理人として純額表示すべきか」がこの問題を取扱い、様々なリスクの負担状況等、総額表示とすべき場合と、純額表示すべき場合のそれぞれの指標を列挙し、それらの指標が示す事実関係

⁴¹ 国際財務報告基準に添付される付録は、基準の一部を構成するものではないという位置付けにある。

⁴² 企業が「財貨の移転又はサービスの提供に関する重要なリスクと経済価値」にさらされており、本人として行為していることを示唆する特徴として次の例示がある。

- (1) 注文の執行責任の負担
- (2) 在庫リスクの負担
- (3) 価格設定に関する裁量権の存在
- (4) 顧客の信用リスクの負担

反対に、企業が「財貨の移転又はサービスの提供に関する重要なリスクと経済価値」にさらされておらず、代理人として行為していることを示唆する特徴の一例として、稼得金額の確定 (リスクを含まない形 (取引件数あたりの固定額や、顧客への請求金額の一定割合など。) で事前に設定されている) が挙げられている。

と状況に基づいて総合的に判断することとされている⁴³。

IASBとFASBとの共同プロジェクトにおける審議と提案

192. この問題は DP 自体では取り扱われていない。しかし、DP 公表後の検討課題とされており、実際にすでに一定の議論がなされて、第 53 項で述べたような暫定合意もなされている。
193. 収益を総額（顧客に請求する金額の総額）で表示すべきか、あるいは純額（顧客に請求する金額のうち、第三者に支払う金額を控除した手数料等の純額）で表示すべきか、という問題を、提案モデルに即して考えれば、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。
194. すなわち、顧客との契約で企業が約束した履行義務の内容が、当該企業自身が財やサービスを提供することである場合には、これらの財やサービスの提供は、顧客に請求する金額の総額で収益を認識することになる。逆に、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、自らの履行義務である取次の対価たる、手数料や委託料（顧客に請求する金額のうち、財やサービス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）で収益を認識することになる。

議論と検討

195. 収益を総額で表示すべきか否かについては、現行の国際的な会計基準においても、区別するための基本的な考え方や、具体的な判断指標等が示されている。我が国では、ソフトウェア取引については、一定の指針が示されているものの、収益一般についての定めはなく、現行の国際的な会計基準における定めや、IASB と FASB の共同プロジェクトにおける議論の動向も参考にしつつ、我が国における取引の実情も踏まえ、判別の考え方や、具体的な判断指標の整備に向けて検討を行っていく必要があると考えられる。
196. 第 188 項及び第 191 項で触れたように、現行の国際的な会計基準では、経済的な便益の流入のうち、本人として受領する部分のみを収益として計上するという考え方に立っ

⁴³ 本人として収益の総額表示を行うべき場合の指標としては、次のようなものが掲げられている。

- (1) 主たる債務者は、当該企業
- (2) 在庫リスクの負担
- (3) 価格設定に関する裁量権の存在
- (4) 財やサービスの使用の決定に加わっている
- (5) 物的損失リスクの負担（受注後、発送中）

他方、代理人として収益の純額表示を行うべき場合の指標としては、次のようなものが掲げられている。

- (1) 主たる債務者は、供給業者
- (2) 稼得する金額の確定

ていると思われる。現在 IASB と FASB が検討を進めている提案モデルにおいては、顧客との契約上の履行義務の内容と、これに対応する対価請求の権利を分析し、顧客から受け取る額のうち、顧客に対して負っている履行義務に対応する部分のみを、履行義務の履行に対する対価として収益認識の対象とするという考え方になるものと思われる。

197. モデルの構成が異なるために、表現の仕方は異なるが、その本質においては変わらないと考えられる。すなわち、対象となる財やサービスを、当該企業自らが提供する場合には、現行の国際的な会計基準においては、そのような財やサービスの提供取引に本人として関わっているものとみて、顧客から受け取る額の全体を本人として自己の計算で受領するものとして収益を表示し、提案モデルでは、履行義務の内容が、そのような財やサービスの提供義務と判断されて、顧客から受け取る額の全体が、その履行義務に対応する対価として収益認識の対象とされることになると考えられる。他方、対象となる財やサービスの提供は第三者が行い、当該企業はその手配を行うだけである場合には、現行の国際的な会計基準においては、当該企業はそのような財やサービスの提供取引に代理人として関わるものとみて、収益として表示する自己の計算において受領する部分は手数料部分だけということになり、提案モデルでは、履行義務の内容が、そのような手配を行う義務だと判断されて、顧客から受領する額のうち、当該企業の履行義務の対価である手数料部分のみが収益認識の対象となるものと考えられる。

198. このように、顧客から受領する経済的便益の流入のうち、企業が本人として自己の計算において受領する部分だけ、若しくは、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考え方には、一定の合理性があると考えられる。

199. ただし、仮に我が国でもそのような考え方を採り入れるとしても、具体的な取引について当てはめる場合には、本人として関わっているのか、代理人として関わっているにすぎないのか、あるいは、顧客に対して負担している履行義務の内容が何であるのかの判断が適正に行われることが重要であると考えられる。

この点、現行の国際的な会計基準においては、当該取引におけるリスクの負担関係等、複数の指標を列挙して、この点に関する適正な判断を確保しようとしているものと思われる。しかし、取引には多様なリスクがあり、それらは必ずしもいずれかの取引当事者のみに一方的に帰属するとは限らず、各当事者がリスクの一部を分担して負担することも多い。したがって、この論点に関しては適切な判断規準ないし指標を示すことが重要な課題と考えられる。

以 上