

財務会計における支配モデルの展開

濱本 道正

I. はじめに：収益認識における支配モデルの形成

2018年3月に企業会計基準委員会(ASBJ)より公表された企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」(以下、基準第29号と略記する)では、企業は、顧客に資産(約束した財やサービス)を移転することにより履行義務を充足した時点で(あるいは充足する期間にわたって)収益を認識することになっている。顧客に資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時点(あるいは獲得するにつれて)である。つまりここでは、資産に対する支配の移転が収益認識の判定基準とされている。資産の移転は、企業から顧客へ「資産の支配」が移転したときに生じるという考え方を「支配モデル」と呼ぶことにしよう。

収益認識については、国際会計基準審議会(IASB)と米国財務会計基準審議会(FASB)が共同開発した包括的な会計基準をベースに、国際的なコンバージェンスが進んでいた。そこで日本の基準も、国際財務報告基準(IFRS)第15号「顧客との契約から生じる収益」2014年5月公表の規定内容を基本的にすべて取り入れるという方針で設定された。この経緯からみて、本稿の主題である「支配モデル」はもともとIASBとFASBの共同プロジェクトによって開発されたものであると容易に想像できよう。

基準第29号からは窺い知れないIFRSの基準開発プロセスをたどってみると、意見募集文書が公開されるたびに、国内外で批判的議論が沸き上がり、公開文書の改訂を迫られたことがわかる。ほとんどは、提案されている資産負債観に基づく支配モデルに対する厳しいコメントだった。どこにそのような大きな論争を引き起こす問題があったのだろうか。

支配モデルは、資産・負債の変動と収益の認識の関係という、財務会計の計算構造の根幹にかかわる問題に、パラダイム転換をもたらす可能性をはらんでいたからである。共同プロジェクトは、資産と負債の認識・測定が、結果として収益を決める仕組みを工夫することにより、収益認識を資産負債観によって一元的に説明しようと試みた。それは斬新である一方で冒険的な企画でもあった。加えて、支配モデルは伝統的な収益認識ルールが多くと相容れない考え方を含んでいる。例えば、工事契約における会計慣行として定着している工事進行基準は支配モデルと両立できるのかが大きな論点となった。

そこで、本稿では、IFRS収益認識基準のうち、コア原則ともいえるべき「支配モデル」に焦点を当てて、意見募集文書が改訂・公開される過程で、支配モデルとそれに関連する諸概念がどのように生成・変容してきたかを考察する。主要な論点は以下のとおりである。

- (1) 支配モデルはどのような会計観から生み出されたのか。
- (2) 「資産の支配」の移転とはどういう事象か。
- (3) 支配モデルと競合する収益認識モデルは何か。

(謝辞) IASB-FASB 共同の収益認識プロジェクトから公開された意見募集文書には、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」(2008 年 12 月)、公開草案「顧客との契約から生じる収益」(2010 年 6 月)、および改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」(2011 年 11 月)の 3 つがある。本稿では、これらの公開文書および最終基準である IFRS 第 15 号の記述内容を引用する際には、企業会計基準委員会 (ASBJ) による翻訳をほとんどそのまま採用させていただいた。また、ASBJ「収益認識に関する論点の整理」(2009 年 9 月) および「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」(2011 年 1 月) から多くの知見を得た。記して謝意を表したい。

II. 資産負債観に基づく支配モデル

1. IFRS における支配モデルの出現

IASB と FASB は、2002 年から共同で収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、2014 年 5 月に「顧客との契約から生じる収益」(*Revenue from Contracts with Customers*) (IASB においては IFRS 第 15 号、FASB においては Topic 606) を公表した。デュー・プロセス文書⁽¹⁾が公表された経緯を振り返ってみると、IASB - FASB 共同の収益認識プロジェクト (以下、単に「共同プロジェクト」ともいう) の成果が最初に公表されたのが、2008 年 12 月のディスカッション・ペーパー「顧客

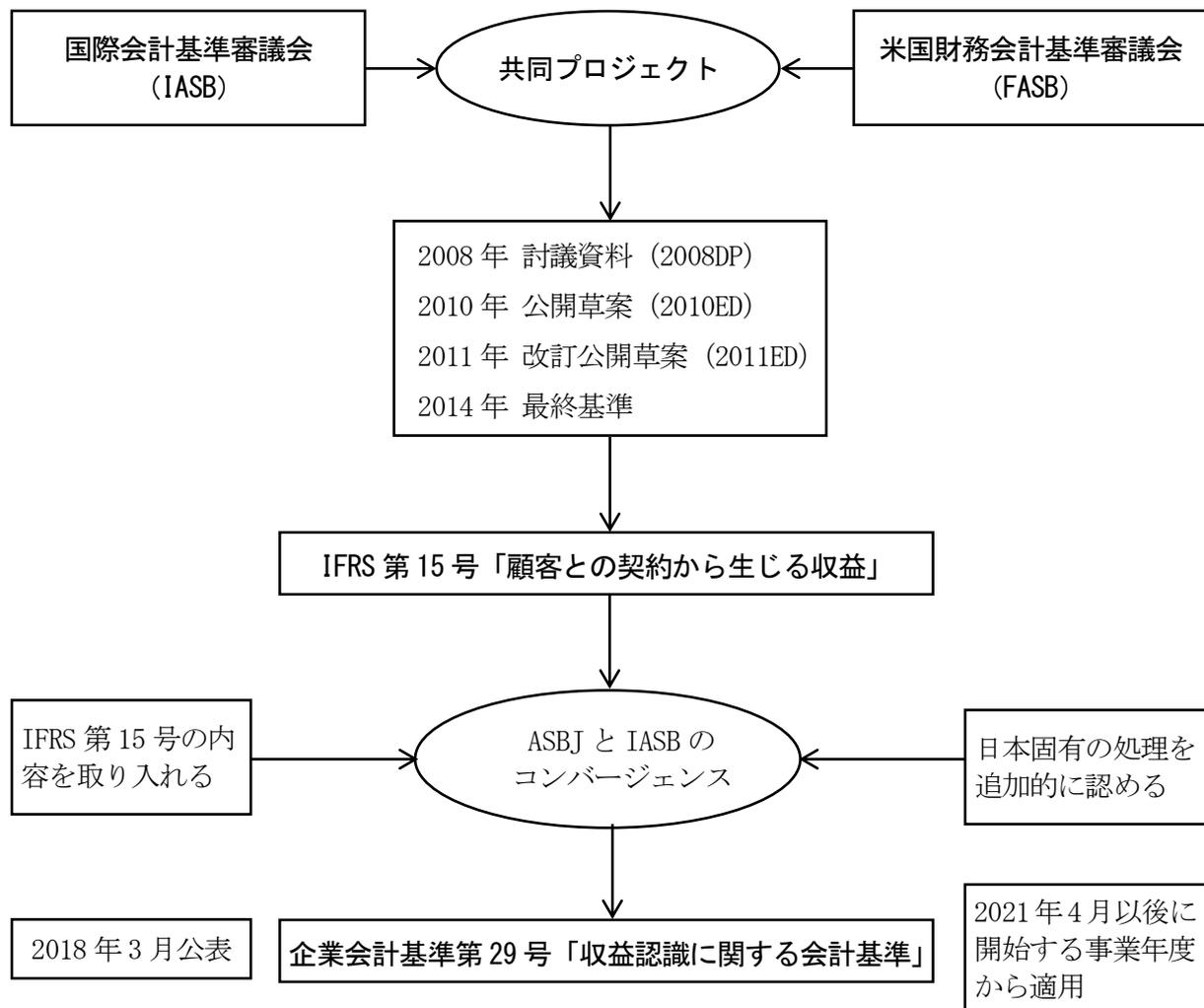
との契約における収益認識についての予備的見解」(以下、2008 DP と略記する) であった。

ここでは「資産と負債の変動」と「財やサービスに対する支配の移転」に基づく収益認識モデルが提案されており、伝統的な「実現・稼得過程」に基づく認識モデル⁽²⁾とは原理的に大きく乖離していたため、日本を含め各国の会計関係者に驚きをもって迎えられた。

一見して斬新とも異形ともとれる提案モデルの背景には、多様な収益会計ルールを整理・統合して「契約に基づく単一の収益認識モデル」を開発しようという共同プロジェクトの動機があった。2008DP で提示された収益認識の基本原則を一言でいえば、「財やサービスを顧客に移転する時に、企業が受け取る対価により、収益を認識すべきである」というものである(2008 DP : S20, S25)。財やサービスの移転は、顧客がそれに対する支配を獲得した時に生じるとしていることから、この考え方は「支配移転モデル」(あるいは単に「支配モデル」と呼ぶことができる。また、顧客と契約した対価(取引価格)により収益を測定することから、「顧客対価アプローチ」(あるいは「取引価格アプローチ」とも呼ばれる。

ここで「支配の移転」という考え方は、IASB の会計基準体系の基礎をなす概念フレームワークから導かれている。共同プロジェクトは、資産負債観に軸足を置いているので、収益認識のコア部分に「支配の移転」という概念を据えているのである。これは、IFRS の概念フレームワークで、資産負債観の基になる資産が「企業が支配する経済的資源」と定義されていることに由来している(2008 DP : 第 4.5 項)。そのうえで、収益は「会計期間中の資産の流入または負債の減少の形をとる経済的便益の増加」と定義されている(2008 DP : 第 1.18 項)。

【図1】IFRS第15号および基準第29号の公表にいたる経緯



若杉明教授によれば、資産負債観 (asset-liability view) とは、「資産および負債という実態価値を有する概念を重要視し、これをもって企業の取引事象を把握しようとする」考え方であり、IFRS の概念フレームワークはこの観点に立つとされる。そして、資産負債観における資産概念は、「過去の取引事象の結果として、当該企業が支配しており、将来それより経済的便益が当企業に流入すると期待される資源」をいう⁽³⁾。

2. 支配モデルの構造

(1) 「正味ポジション」の増加に基づく収益認識

この「資産負債の変動」に基づく収益の定義に照らしてみると、契約を履行することにより、企業が契約締結時に負った負債（履行義務）が減少して収益に転換していくと考えられる。2008DP では、このメカニズムを契約における権利と義務の組み合わせである「正味ポジション (net position)」の増加 (⇒契約資産の増加または契約負債の減少) による収益認識として定式化していた(2008 DP：第 2.29 項～第 2.34 項)。

契約に基づく収益認識モデルのコア原則

(根幹となる考え方) は、以下のように表明されている(2008 DP : 第6.7項)。

- ①顧客との契約における企業の正味のポジションが履行義務充足の結果として増加する場合、企業は収益を認識しなければならない。
- ②企業は顧客に対して財やサービスを移転するときに履行義務を充足する。
- ③この原則は、顧客との契約のすべてに対して整合的に適用可能であり、収益認識基準に関して提案しているモデルの核心である。

こうした観点から、共同プロジェクトは、収益計上のタイミングを定める基本原則を「履行義務の充足」に求めているのである。ここで「履行義務」とは、顧客に財やサービスを移転する約束のことをいう。企業が顧客のために財の販売やサービスの提供といった営業活動を行って、そこから成果としての収益を稼得するという考え方(これは「稼得過程アプローチ」とか「活動モデル」と呼ばれる)ではなくて、財やサービス(すなわち資産)⁽⁴⁾に対する支配の移転に着目して収益の認識ルールを定めようというものである(2008 DP : 第4.8項)。

この点が、会計の伝統的な考え方と対立する支配モデルの最大の特徴といえる。2008DP

が、「資産および負債の変動に基づく収益認識」と題した第1章において、稼得過程アプローチに「規律を与える」収益認識モデルの必要性を主張しているのは、きわめてシンボリックといえよう⁽⁵⁾。

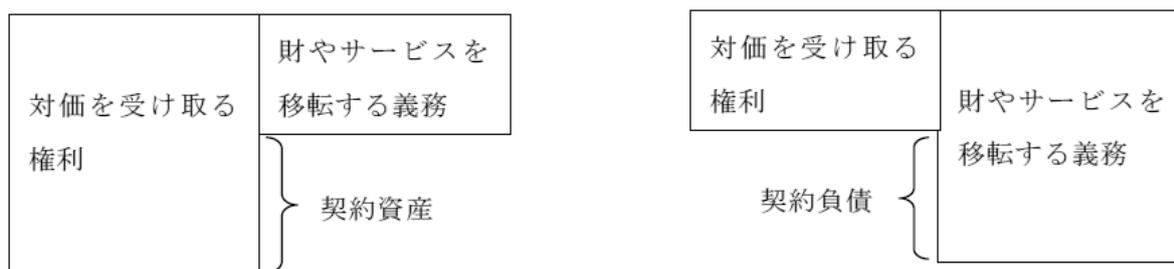
(2) 2008DP で新たに登場した契約資産と契約負債

契約資産(contract asset) および契約負債(contract liability) を理解するための前提は以下のとおりである。

- ①契約資産(契約負債)は、その増加(減少)によって収益が認識されるキー概念であるが、特定の「勘定科目」の名称ではなく、より抽象度の高い概念である。
- ②資産負債観から導入された概念であり、「収益の認識⇒資産・負債の増減」という考え方を排し、「資産・負債の増減⇒収益の認識」という思考から生まれたものである。
- ③それはIFRS全体の基礎となる概念フレームワークとの整合性を維持しようとするものである。

「正味ポジション」の増加(⇒契約資産の増加または契約負債の減少)による収益認識のメカニズムを次の図に基づきながら考察してみよう。

【図2】 契約における企業の正味ポジション



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を移転する義務（履行義務）を課すが、このような権利と義務を組み合わせた「正味のポジション」は、企業に資産か負債のいずれかを生じさせることとなる。残存している権利が残存している義務を超えていれば、契約は資産（契約資産）となり、逆の場合には契約は負債（契約負債）となる（2008 DP：第 2.23 項～第 2.26 項）。

企業の正味ポジションは、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、(1) 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、正味ポジションは減少する。逆に、(2) 企業が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、正味ポジションは増加する。

そして、概念フレームワークにおける収益の定義に照らせば、このような正味ポジションの変動のうち、契約資産の増加または契約負債の減少が収益認識につながることになる。すなわち、(1) の顧客による対価の支払いは、企業の正味ポジションを減少させる（契約資産の減少または契約負債の増加）ため、収益認識にはつながらない。他方、(2) の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（契約資産の増加または契約負債の減少）ため、収益認識につながることになる（2008 DP：第 2.29 項～第 2.34 項）。

DP の収益認識原則を要約すれば、企業の正味ポジションの増加によって収益を認識する、そして正味ポジションは、企業が履行義務を充足したときに増加するから、ここで収益が認識されることになるというものである。「正味ポジション」に関する議論については、そ

の後の公開草案の公表や改訂を通じて言及のされ方は変わっていくものの、理論的枠組み自体は 2008DP から IFRS 第 15 号に至るまで継承されていると考えられる（IFRS 第 15 号：BC 16～27）。

(3) 履行義務の測定

支配モデルのもとでは、どのような収益測定ルールが考えられるかを次に考察してみよう。履行義務の測定に関しては、共同プロジェクトは、次のようなアプローチを検討したとされている（2008 DP：第 5.14 項）。

- ①「現在出口価格」アプローチ：第三者に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（すなわち公正価値）で測定する方法
- ②「当初取引価格」アプローチ：財やサービスの提供と引き換えに顧客が約束した対価（当初取引価格という）で測定する方法（この方法では、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）

このうち、共同プロジェクトが支持するのは当初取引価格アプローチである。その理由として、以下の点などを挙げている（2008 DP：第 5.17 項～第 5.24 項）。

- ①現在出口価格アプローチでは、契約開始時に契約資産または契約負債が認識され、結果として、履行義務を充足していないのに収益が認識されてしまう可能性がある。
- 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誤謬を回避できる。

3. 伝統的な収益認識モデルと支配モデルの関係

(1) 実現・稼得過程モデル

共同プロジェクトにより提案された資産および負債の変動に基づく支配モデルは、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伝統的な収益認識のモデルとは異なる特性をもっている。

既存の実現モデルにおいては、財やサービスを提供して貨幣性資産（顧客対価）を確保することを要件として収益認識の時期を判断している。その意味で、顧客対価アプローチに立つ支配モデルは、契約上の履行義務の充足に着目し、その義務の内容である財やサービスの移転という事実に着目して収益を認識するという点においては、伝統的な実現モデルと実質的には異ならないようにみえる。

しかし、企業による資産の出荷・提供による所有権の移転という事実よりも、顧客が資産の便益を享受できる「支配の移転」という事実を重視して収益認識を判定する点にこそ、支配モデルの特長があるといえよう。

(2) リスク・経済価値モデル

次に、資産の移転を「支配」に基づいて識別するか、それとも「リスクと経済価値」を基礎として識別するかが収益認識における重要な論点となる。

既存の収益認識基準の多く（例えば IAS 第 18 号「収益」）は、財やサービスの移転を、「資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値」が顧客へ移転したかどうかにより判定することを求めている。これに対して、共同プロジェクトは、財やサービスの移転を「リスクと経済価値」の移転ではなく「支配」の移転によって判定するように変更した。その理由として、以下の 3 点をあげている（2008 DP：第 1.10 項～第 1.14 項）。

①概念フレームワークでは、資産の認識（または認識の中止）を決定するに当たり、資産の定義における支配の概念を用いていること。

②企業がリスクと経済価値の一部を保持したままの状況では、リスクと経済価値が顧客に移転したかどうかを判断するのが難しいこと。

③契約には別個に識別されるべき複数の履行義務が含まれているにもかかわらず、リスクや経済価値がすべて移転して初めて充足される単一の履行義務としてしか識別されない可能性があること。

上述したようにリスク・経済価値モデルから支配モデルへの変更があったものの、いずれも財やサービスの移転によって収益を認識しようとする点では外形上類似している。このことから、支配モデルは、結果的には従来の実現主義による認識と大差はないと評されることがある。

しかし、実現主義は財やサービスの移転をリスクや経済価値の移転というフローによって捉えようとしているのに対して、支配モデルは顧客による「資産の支配の獲得」というストックの変動に基づいて捉えようとしている点で、原理的に異なっているといえる。

4. 支配モデルは工事契約に適用できるか

上述したように、2008DP は、顧客が財やサービスの支配を獲得した結果として企業が履行義務を充足した時に収益が認識されるという考え方を導入した。こうした DP の支配モデルに従うと、契約を履行するために企業が行う活動についても、顧客への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（2008 DP：第 4.8 項）。

これを工事契約に当てはめると、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。顧客が建設途中の建物（つまり仕掛品）を支配することで、建設の進捗に応じその建物が顧客の資産となる場合がこれに該当する（2008 DP：第4.61項～第4.62項）。より具体的に言えば、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⁽⁶⁾（2008 DP：第4.38項～第4.48項）。

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、建設業をはじめとする請負型産業の会計ルールとして国際的にも定着している工事進行基準の適用が困難になってくるであろう。つまり、完成した資産の法的所有権または物理的占有を顧客が獲得した一時点でのみ収益を認識する工事完成基準しか容認されないのではないかという懸念が生じてくる⁽⁷⁾。

2008DP に対して世界中から寄せられた多数のコメントのなかには、収益認識のキーワードとなる「支配」の概念が不明確であるという意見や、提案されている収益認識原則が長期の工事契約に適切であるかどうかを十分吟味すべきとの意見が含まれていた。工事契約に関しては、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ことを根拠に、工事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コメントも提出されていた（2010ED：BC32）。

Ⅲ. 支配の連続的移転

1. 基本となる原則と5つのステップ

2010年6月にIASBとFASBの共同プロジェクトから公開草案「顧客との契約から生じる収益」（2010EDと略記）が公表された。基本となる原則は、「顧客への財やサービスの移転を描写するように、当該財やサービスと交換に企業が受け取る対価を反映する金額により、収益を認識する」ことであり、「財やサービスは、顧客がそれらに対する支配を獲得したときに、顧客に移転する」とされ、2008DPにおける「支配モデル」および取引価格（顧客対価）アプローチが継承されている（2010ED：第2項、第25項）。

この原則に基づいて収益認識は次の手順で行われるとして、初めて「5つのステップ」が明示された。

- ①顧客との契約を識別する。
- ②契約における別個の履行義務を識別する。
- ③取引価格を算定する。
- ④当該取引価格を別個の履行義務に配分する。
- ⑤企業がそれぞれの履行義務を充足した時に収益を認識する。

このうち、収益認識のタイミングを定める⑤の「履行義務を充足した時」というのは、顧客が財やサービスに対する支配を獲得した時に、当該財またはサービスは顧客に移転すると定義されており、一見する2008DPの表現と類似している（2010ED：第25項）。しかし、財やサービスの移転からのみ収益を認識する支配モデルは通常の売買契約には適用が容易であるが、建設サービスなどの工事契約にそのまま適用しようとする問題が生じるのは前節で見たとおりである。契約の履行に従い

連続的に収益認識を行う工事進行基準が排除されてしまうからである。2010 ED では、この問題を解消しようと、後述するように「支配の連続的な移転」(continuous transfer of control)という考え方を付け加えるとともに、「支配を獲得している指標」を例示している。

2. 正味ポジションと契約資産・契約負債の変容

2010ED において特筆すべきことは、これまで共同プロジェクトの核心概念とされた「正味ポジション」という表現が使われなくなり、契約資産・契約負債の意味も変質して IFRS 第 15 号に至ったという点である。

既述のように、DP では、企業が履行義務を充足した時に契約における正味ポジションが増加し、契約資産が増加するか契約負債が減少するかのいずれかが生じる結果、その増加は収益認識につながるとされていた。しかし、2010ED 以降は、「正味ポジション」は資産負債の変動から収益が導かれる仕組みを説明するためのツールであって、収益の認識・測定という会計行為を規定するルールではないという位置づけに変わった。この点について、「概念上は、収益は契約資産の増加または契約負債の減少により生じるが、契約の認識および測定ではなく収益の認識および測定という観点から諸規定を明確化した」と述べられている(2010ED:BC31)。同様の表現は 2011ED (BC22) および IFRS 第 15 号 (BC21) にも引き継がれている。

こうして会計規定上は正味ポジションという表現が使われなくなったことに伴い、以下に定義するように、契約資産・契約負債の意味は当初の構成概念から権利・義務を表す勘定科目へ変化した^⑧(IFRS 第 15 号:第 105 項～第 109 項)。

①契約資産：企業が顧客に移転した財やサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利

ただし、財やサービスの移転によって企業が対価に対する受取債権(無条件の権利であって、対価の支払期限が到来する前には時の経過以外に何も要求されないもの、すなわち法的な請求権)を得た場合には、「対価を得る権利」ではなく「対価」そのものを得たことになるため、契約資産ではなく金融資産である「受取債権」を認識する。

②契約負債：財やサービスを顧客に移転する企業の義務で、企業が顧客から対価を受け取っているもの

3. 「取引価格アプローチ」の確立と「活動モデル」の否定

(1) 取引価格アプローチの確立

2010ED では、履行義務の測定方法に関しては、公正価値アプローチが否定され(当初)取引価格アプローチの採用が確定した。取引価格アプローチにおいても、資産負債の変動で収益を説明するスタイルは維持されており、顧客に財やサービスを移転した結果として、対価請求権と履行義務の測定差額である契約資産が増加または契約負債が減少することになる。

取引価格アプローチは、顧客対価を個々の履行義務に配分するという点では、伝統的な実現・稼得過程モデルと変わりはないようにみえる。異なるのは、フローに関する実現や稼得といった概念に基づく判断を、ストックである「資産に対する支配」という概念に基づく判断に置き換えたという点にある。

(2) 活動モデルの否定

次に、2008DP の支配モデルが強調するのは、収益は財やサービスの顧客への移転を反映す

るものであって、財やサービスを生産する企業の活動を反映するものではないというものであった。したがって、企業の生産活動は、それが同時に顧客に資産を移転し、結果として履行義務を充足する場合にのみ収益認識につながることになる(2010ED：第 4.8 項)。

DP に対するコメントの中には、支配モデルに代えて「活動モデル」(activities model)の採用を主張するものが少なくなかったといわれる。活動モデルは、顧客への資産の移転を生じるかどうかではなく、企業が資産を生産(あるいは提供)する活動を行うに従って収益を認識するというものであり、具体的方法としては進行基準がそれに適合する(2010ED：BC32)。活動モデルの特長は、工事契約その他のサービス契約の期間を通じて連続的に収益を認識することであり、契約履行の実態と成果を忠実に表現する情報を提供するところに支持すべき論拠があるとされる。

これに対して 2010ED では、以下のような活動モデルに関する懸念を示し、支配モデルを基礎とする収益認識原則を維持する決定を下した(2010ED：BC34)。

- ①活動モデルにおいては、収益は、契約からではなく、製品や仕掛品などの企業の棚卸資産の増価により生じる。したがって、概念上、活動モデルでは収益認識のために顧客との契約は必要とされない。
- ②企業は、約束した財やサービスを顧客が受け取っていない時点で、対価の一部を収益として認識する可能性がある。
- ③企業は事業年度の終期に活動(例えば、在庫の生産)を意図的に増加させることによって収益認識を加速させることが可能になる。
- ④工事進行基準の取扱いに関しては、活動モデルを採用しなくても、支配モデルに

基づく収益認識の原則と多くの場合に整合的となり得る⁽⁹⁾。

4. 支配概念の明確化

(1) 支配の定義を構成する要素

2008DP へのコメントレターでは、「財やサービスに対する支配とは何か」、「支配が顧客に移転しているかどうかをどのように判定するのか」、そして「DP の支配のガイダンスでは工事進行基準は認められなくなるのではないか」の 3 点が最大の論点になったといわれる(2010ED：BC61)。

こうした批判に対応して、まず「支配」の定義に含められる要素が、以下のように明示されることになった。支配モデルは、概念フレームワークで示されている資産の定義における支配の概念に基づいて開発されたものである。ここで、財やサービス(すなわち、資産)に対する支配とは、顧客が当該資産の使用を指図し、それから便益を得る能力を有することを意味する。したがって、支配の定義には次の要素が含められる(2010ED：BC62)。

- ①「使用を指図する能力」— 顧客が資産をその活動に利用するか、当該資産の利用を他の企業に認めるか、または他の企業が当該資産を利用することを制限するという権利を指す。
- ②「便益を享受する能力」— 資産から生じる潜在的なキャッシュ・フロー(キャッシュ・インフローの増加またはキャッシュ・アウトフローの減少)のほとんどすべてを獲得する現在の権利を指す。

(2) 支配が移転したかどうかの判定

次に、支配が移転したかどうかの判定は、資産を販売する企業の観点からもそれを購入する顧客の観点からも適用できる。つまり、

収益を認識できるのは、企業が資産に対する支配を放棄する時、あるいは顧客が資産に対する支配を獲得する時である。通常、両方の観点は同じ結果となる可能性が高いが、共同プロジェクトは、支配は主として顧客の観点から判定すべきだと決定した。この観点を採ることで、顧客への財やサービスの移転と一致しない活動を行うことにより企業が収益を認識するリスクが最小限となると考えられるからである（2010ED：BC63）。

(3) 支配モデルのもとで工事進行基準は認められるか

第3の論点である工事進行基準の廃止を懸念するコメントに対して、共同プロジェクトはまず、収益の認識を工事完成時のみとすることを意図していたわけではないと弁明している。それでもなお、収益認識は顧客への資産の移転を反映するものであって、企業の履行活動を反映するものではないという支配モデルのコア原則を放棄することはできなかった。この原則に立てば、工事契約において建設中に資産が移転するのは、顧客が仕掛品に対する支配を獲得する場合のみである。したがって、作業が完成するまで顧客が財やサービスを受け取らない場合には、企業はその時まで収益を認識しないこととなっている（2010ED：BC65）。

その一方で、支配の定義および支配の指標を工事契約に適用するに当たっては、国際財務報告解釈指針（IFRIC）第15号「不動産の建設に関する契約」に含まれている、資産に対する支配を顧客が連続的に獲得するのはどのような場合なのかを判定するための規定を援用できるとして、軸足が定まらないまま一種の「ジレンマの解消」を図っている（2010ED：BC66）。

5. 支配の連続的な移転とその指標

(1) 財やサービスの連続的な移転

顧客のための特別な仕様で資産を制作する建設型、製造型およびソフトウェア開発の契約では、資産が連続的に移転するのか一時点で移転するのかを判定するのが難しい場合がある。

このような場合には、企業は、財やサービスを連続的に移転することを約束したのかどうかを、資産が建設されるにつれて顧客が資産を支配するのかどうかを検討することにより、判断する必要がある。そのためには、顧客が仕掛品（完成した資産ではなく）の使用を指図する能力や仕掛品から便益を受ける能力を有しているかどうかを検討しなければならない。顧客がそれらの能力を有している場合には、その契約は資産の支配を顧客に連続的に移転するものであり、企業はその移転を忠実に描写するために収益を連続的に認識することになる（2010ED：BC64）。

財やサービスが顧客に連続的に移転する場合、企業はその履行義務について、顧客への財やサービスの移転を最もよく描写する単一の収益認識の方法を適用しなければならないとして、次の3つの方法が示されている（2010ED：第32項、第33項）。

- ①アウトプット法：移転される財またはサービスの総量に対する割合の調査に基づく方法
- ②インプット法：投入される予定の総労力に対する割合に基づく方法
- ③時の経過に基づく方法：契約の予想残存期間にわたって定額法で行う

ただし、各方法は任意の選択ではなく、移転の表現として最も適切な方法を検討する必要があるほか、インプット法のインプット範

囲なども規定されている。

(2) 顧客が資産の支配を獲得している指標

顧客が資産の支配を獲得している指標として、次の4つがあげられている(2010ED:第30項)。

①顧客が無条件の支払義務を負っている。

(この場合は通常、顧客が財やサービスの支配を獲得している。支払義務が無条件(unconditional)であるというのは、支払期日が到来するまでに時の経過以外は必要とされないということである。)

②顧客が法的所有権を有している。

(法的所有権は、財の使用を指図し、かつ、その財から便益を享受する能力を示していることが多い。したがって、法的所有権の移転は支配の移転と一致することが多い。)

③顧客が物理的に占有している。

(多くの場合、顧客は財を物理的に占有することによって、その財の使用を指図する能力を得る。しかし、委託販売契約や買戻契約の中には、企業が物理的な占有を移転しても財の支配を維持したままのものがある。)

④財やサービスのデザインや機能が特定の顧客に固有のものである。

(顧客専用のデザインや機能が付された財やサービスは、代替的な用途がないため、企業にとって保有する価値がほとんどない場合がある。)

(3) 資産の連続的移転でハードルとなる支配の指標

長期の請負工事では、契約期間中は指標の①～③を満たすことは通常ありえないから、連続的に収益を認識できるかどうかを判断するためには、指標④を満たすかどうかをまず検討しなければならない。この指標の意味するところは、以下のように考えられる。

資産のデザインや機能が特定の顧客に固有のものである場合は、それを他の顧客に販売するなどの代替的な用途がないため、企業にとってその資産を保有する価値はないであろう。したがって、顧客専用のデザインや機能が付された資産を他の顧客に販売できない場合には、企業は顧客に対し、製造するに従い(as it is created)、当該資産の支配を獲得すること(および、それまでの作業に対する支払)を要求する可能性が高いと推論される。また、顧客がデザインまたは機能について重要な変更を指図できる能力を有する状況は、当該資産が製造されるにしたがい、顧客が支配を獲得することを含意している。

この指標とは別に2010EDは、建設型、製造型およびソフトウェア開発の契約(いわゆる工事契約)のガイダンスの中で、資産が建設または製造されるにつれて顧客がその資産を支配する場合にのみ、連続的な収益認識となるとされている。したがって、企業は、顧客が完成した資産ではなく、仕掛品(工事契約では仕掛工事)の使用を指図する能力や仕掛品から便益を受ける能力を有しているかどうかを検討しなければならないとしている(2010ED:B64)。

つまり、支配の連続的な移転が可能になるには2つのハードルを越えなければならないわけである。これらのハードルには、工事契約における連続的な収益認識(例えば進行基準の適用)を大きく制約するいくつかの論点が含まれている。

まず「支配を獲得している指標」④の問題点としては、経済的実質よりも法的・外形的形式を重視する色彩が強いということである。支配の移転という契約法上の概念に基づいて会計ルールを構成しようとしている結果、例えば、顧客に固有の資産であっても契約に明記しなければ製造途中で支配は移転しない可

能性がある。「財やサービスのデザインまたは機能が顧客に固有のものである」という理由だけでは顧客が支配を獲得しているとはいえない。上でみたように、企業は顧客に対し、製造するに従い、資産の支配を獲得し代価を支払うよう要求することが仮定されている。しかし、顧客が自己に固有の資産に対する支配を、その資産が製造されるに従い獲得するのは、その旨を約す外形上の契約条項が存在する場合だけだといえる。例えば、製造過程を通して無条件の支払義務がある、あるいは、契約解消時には部分的に完成した資産の占有を顧客が獲得するなどの特約が明記されている場合である。

2010ED へのコメントの多くが、「顧客固有のデザインまたは機能」という指標は支配の移転の判定という目的とどのように関連しているのか明確でないと指摘していたという。そのため、改訂された 2011ED では、支配の指標から取り除かれ、顧客固有のデザインまたは機能という考え方は、「企業が他に転用できない資産」の要件に取り入れられた(2011ED: BC109)。

(4) 仕掛品の使用を指図する能力とそれから便益を受ける能力

次に、連続的な移転かどうかを「仕掛品の使用を指図する顧客の能力やそれから便益を受ける顧客の能力」の有無によって判断せよという 2010ED の要請について考えてみよう。この要件は、上述したように、そもそも企業の視点からではなく顧客の視点から支配の定義がなされていることの帰結である。支配の移転を顧客の視点から判定する理由として、「顧客への財やサービスの移転と一致しない活動を行うことにより企業が収益を認識するリスクが最小限となる」(2010ED: BC63)と述べられているが、根拠薄弱と言わざるを得ない。なお、同趣旨の記述は改訂された 2011ED

にも引き継がれている(2011ED: BC86 を参照)。

一般的に言って、製造・建設過程にある仕掛品については、完成品の場合に比べ、顧客がその使用を指図する能力や便益を受ける能力をもっているかどうかについての判断は難しい。とりわけ建設工事などの請負契約のケースでは、ガイダンスの文言通りに解釈すると、顧客は仕掛品(工事契約では仕掛工事)について、その「使用を指図する」こともそれを消費して「便益を享受する」ことも、現実には困難であろう。ということは、そうした顧客の視点に立って連続的な支配の移転を判断せよというのは相当にハードルの高い要請となる。収益認識は、本来、取引による企業の成果を認識するものであるとすれば、顧客の便益享受を企業の側で事後的に判断するのは収益認識の本質のすり替えであるとの指摘もある⁽¹⁰⁾。

(5) 支配の移転は実現主義の厳格化に回帰した

2010ED では「財やサービスの連続的移転⇒工事進行基準」という考え方は残したものの、紆余曲折の末に、財・サービスの顧客への移転を絶対視する「実現主義の厳格化」に回帰したとの見方も否定できない。履行義務の充足のタイミングを決定する顧客による「支配の獲得」という概念が、結局、「収益はいつ実現したと判断するのか」という伝統的な収益認識の問題と実質的には同じものになっている。その意味で、「支配の移転モデル」は現行の実現モデルとの用語の置き換えにすぎないという指摘もある⁽¹¹⁾。

世界の建設業界をはじめとする 1,000 通に及ぶコメントレターの大部分が、実現主義の例外としての工事進行基準の適用要件の曖昧さに対する懸念表明であったという。これを受けて、2011 年 11 月に IASB の基準設定史上、異例ともいえる改訂公開草案「顧客との契約

から生じる収益」(同名)が公表された。

IV. 一定期間にわたる支配の移転

1. 支配概念のさらなる明確化へ向けて

(1) 相次ぐデュー・プロセス文書の改訂

上述したように、最初のデュー・プロセス文書(2008DP)が提案する収益認識基準に対しては、世界中のさまざまな産業とりわけ建設業界から厳しい反響が多数寄せられた。それを受けて、2010年6月に最初の公開草案「顧客との契約から生じる収益」(2010 ED)が公表され、再度パブリック・コメントを求めるといった経過をたどった。

ディスカッション・ペーパー→公開草案と進めば、次のステップで最終基準(Final Standard)が策定されるのが正常な姿であるが、大量の厳しいコメントを前に改訂作業は難航を極めたようである。パラダイムの転換に導く革新的な要素をはらんでいる一方で、現行の会計モデルや伝統的な会計思考からあまりにも乖離した提案内容だったということであろう。

つまり、1回の公開草案では最終基準の取りまとめが困難だったことから、2011年11月に改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」(2011EDと略記)を出し直すという事態になったのである。

(2) 工事契約への支配モデルの適用に論点が絞られた

前節までの議論をまとめれば、「財やサービスの移転⇒顧客による支配の獲得⇒履行義務の充足⇒収益認識」という2008DPの図式に従うと、工事契約において原則的ルールとされてきた工事進行基準が廃止されるという懸念にどう対応するかが、共同プロジェクトの最大の課題になったと言えよう。

その対応策として、2010EDは支配概念を「連続的移転」を含むように拡大し、すべての工事契約に工事完成基準が要求されるわけではないことを明確化しようと試みた。それでも、批判は収まらなかった。2010EDへのコメントのほぼすべてが、コア原則(支配モデル)の運用をさらに明確化する必要性を表明したという。焦点は、支配概念の曖昧さと、一定の期間にわたり顧客へ仕掛資産が移転する建設型契約における支配の移転の指標の適用に対する懸念に置かれていた⁽¹²⁾(2011ED:BC11)。

例えば、2010EDで提案された支配の移転の判定に関する追加のガイダンスは、財の販売契約には有用であるが、サービスや建設型の契約に適用する場合には、顧客がサービスの支配をいつ獲得するのかの判定が難しい状況があるため、適用が困難だというコメントがあったとされる。

サービス契約では通常、サービス資産が創出されるのと同時に消費されるため、顧客が資産として認識することがないからである。また、工事契約の場合には、企業が建設過程にある仕掛資産を認識できるとしても、顧客が当該資産の使用を指図して、それから便益を得る能力を有しているかどうかを判定するのは一般に難しいであろう。結果として、建設業界を中心に、収益認識のルールを工事進行基準から工事完成基準に変更することを要求されることになるとの懸念が表明された。

こうしたコメントを受けて、財とサービスに区分して支配の移転の要件を規定してはどうかという案もあったが、共同プロジェクトは、(サービスを明確に定義することは困難であるため)支配の概念は財とサービスに等しく適用すべきと結論づけた。しかし、コメント提出者の懸念に対処するため、履行義務が充足される「タイミングの属性」(attribute

of the timing)に焦点を当てた要件を定めることを決定したとされている。これらの決定に基づき、2011ED では、どのような場合に履行義務が「一定の期間にわたり」充足されるのかを判定するための要件、および支配が「一定の期間にわたり」移転するための指標について、一層の明確化を図ろうとしている(2011ED: BC87~BC88)。

以上の経緯のもとに、共同プロジェクトは、顧客との契約に基づく収益認識基準を工事契約にも等しく適用すべきだという結論に達したのである。

2. 支配の移転（履行義務の充足）の 2 類型化

工事契約の扱いに焦点を当てて改訂された 2011ED [及び、これを承けた IFRS 第 15 号] においては、履行義務の充足テストのハードルを 2010ED より低くするように修正している。まず、収益認識のタイミングを定める基本原則が、「企業は、約束した財やサービス(すなわち資産)を顧客に移転することにより、履行義務を充足した時に(または**充足するにつれて**)収益を認識しなければならない」という表現に変わった(2011ED: 第 31 項; IFRS 第 15 号第 31 項もほぼ同じ表現)。

それに合わせて、支配の移転についても、「資産は、顧客が当該資産の支配を獲得した時に(または**獲得するにつれて**)顧客に移転される」と修正されている。収益認識の基本原則として、企業が履行義務を「充足した時点」(when)に加えて、履行義務を「充足するにつれて」(as)という要件を追加することにより、工事進行基準を従来どおり容認しようとする姿勢を明確にしたものと考えられる。また、この改訂の結果、企業の履行義務には、一時点で充足される義務と一定期間にわたり充足される義務の 2 類型が存在することが明

示されたことになる。

履行義務を充足するパターンが①一時点で充足する場合と②一定期間にわたって充足していく場合に分けられたため、支配の移転が①と②のいずれに区分されるかの判定が重要になる。この判定は、次の 3 要件のいずれかを満たすものを②として先に特定し、いずれの要件も満たさないものを①とする方法で行う⁽¹³⁾ (IFRS 第 15 号第 35 項, 第 38 項)。

- (a) 企業の履行につれて、顧客が企業の提供する便益を受け取って消費すること。
- (b) 企業の履行によって、資産(例えば仕掛品)の創出や価値増加が生じ、それにつれて顧客がその資産を支配すること。
- (c) 創出した資産を、企業が別の用途には転用できず、かつ現在までに履行した部分に対する支払を受ける強制可能な権利を有すること。

これに対して、一時点で充足される履行義務に分類された取引は、資産に対する支配が企業から顧客に移転した時点で収益を認識する。また、収益を計上する決め手となる支配の移転の時点は、次の指標を考慮して決定する。

- (a) 企業が対価の支払を受ける現在の権利を有している。
- (b) 顧客が資産に対する法的所有権を有している。
- (c) 企業が資産の物理的占有を移転した。
- (d) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している。
- (e) 顧客が資産を検収した。

3. 一定期間にわたる支配の移転の判定要件

(a) 「企業の履行につれて、顧客が便益を同時に受け取って消費する」

要件 (a) については、提供と同時に消費されるサービスが想定されている。多くのサービス契約では、サービスから生じる資産を顧客が受け取るのと同時に消費しており、企業の履行により生じた資産は瞬時にしか存在しない。これは、サービス契約においては、企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受することを意味する。つまり、企業は履行義務を一定の期間にわたり充足しているといえる。識別が容易な例としては、日常的または反復的なサービス（清掃サービスなど）があげられる。

しかし、企業の履行につれて顧客が便益を受けていることが容易に識別できない場合もある。そうした状況では、企業が現在までに完了した作業について、仮に他の企業が残りの履行義務を引き継いだとしても、作業の大幅なやり直しをする必要がないかどうかを考慮することが求められている。企業が現在までに完了した作業を他の企業が大幅にやり直す必要がないときには、企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を得ているものと判定する（IFRS 第 15 号：BC126）。

これを工事契約に当てはめて、建設作業が進捗している途中で顧客が施工業者を変更したと仮定してみよう。こうした場合に、新たに引き受けることとなる業者が、これまでに完了している作業については実質的にやり直しをしなくて済むのであれば、顧客はこれまでの履行から便益を得ているに違いないと推論できる。したがって、最初の業者による工事進捗部分についての収益認識が行われることになる。

(b) 「資産の創出や価値増加につれて顧客が資産を支配する」

要件 (b) については、次の 3 点の解説が示されている（2011ED:BC90 ; IFRS 第 15 号：BC129 をも参照）。

- ①企業の履行により資産が創出または増価され、それにつれて顧客がその資産を支配する場合には、企業の履行は財やサービスを顧客に移転するものである。
- ②したがってこの場合には、履行義務は、企業が資産を創出または増価させるにつれて一定の期間にわたり充足される。
- ③例えば顧客の所有する土地の上に建設を行う工事契約では、顧客が企業の履行から生じる仕掛品を支配する（したがって、履行義務が一定の期間にわたり充足される）。

この要件は、財やサービスの「連続的移転」に関する 2010ED のガイダンス（上述）と整合しているとされている。同ガイダンスでは、「仕掛品」が創出されるにつれて顧客がそれを支配する場合には、財やサービスは一定の期間にわたり移転すると規定されていた。

また、上記①でいう「支配の概念」は、AICPA 参考意見書 81-1「請負工事契約および一部の製造型契約の履行の会計処理」の第 22 項に従った工事進行基準の根拠と類似しているとされている。ちなみに同第 22 項では、建設型および製造型契約に関連して、次の趣旨の説明がみられる。すなわち、これらの請負契約においては、買手と売手（請負業者）の双方が強制可能な権利を獲得する。買手が契約の特定の履行を要求する法的権利は、請負業者が、実質的に、仕掛品に対する自らの権利を作業の進捗に従って売却することに合意していることを意味する。発生している事業活

動は、経済的な意味において、履行は実質的に作業の進捗に従って発生する連続的な販売（すなわち、顧客への支配の移転）であるという考え方を支持しているというものである（2011ED:BC91;IFRS 第 15 号: BC130 をも参照）。

(b) の例としては、企業が顧客の所有する土地に建物を建て、契約が途中で打ち切られた場合、顧客がそれまでに完成した部分（仕掛工事）を保有するというケースがあげられる。日本の建設工事の場合は、土地と切り離せない特性を持っているため、(b) の要件を満たすことが多いのではないかと考えられる。ただし、顧客の敷地で建設される財であっても、その完成引渡し前に顧客に対する対価請求権が生じたり、顧客の検収が得られたりすることは多くはないであろう。

(c-1) 「企業の履行により、他に転用することができない資産が生じる」

一部の財やサービスについては要件 (a) または (b) を満たすことが困難な場合があるため、それを補足するために要件 (c) が定められたとされている (IFRS 第 15 号: BC132)。

要件 (c) の前半部は、企業が生産した資産を他の顧客に販売したり提供したりすることができないという要件であり、企業があえてそうしようとする多額のコスト（例えば、資産を作り直すコスト）が発生するような場合がそれに当たる。

この要件が求められるのは、企業の履行により他に転用できる資産が創出される場合には、財やサービスの顧客への移転が生じないと判断されるからである。資産を他に転用できる場合には、企業はそれを容易に別の顧客に振り向けることができる（例えば、標準化された汎用性の高い品目）。つまり、企業が創出している資産を類似品目に代用する自由裁量を有しているため、顧客はその資産を支配することができないわけである⁽¹⁴⁾ (IFRS 第 15

号: BC134~BC135)。

(c-2) 「現在までに完了した履行に対して支払を受ける権利」

要件 (c) の後半部は、企業の履行により他に転用できる資産が創出されないという要件だけでは財やサービスの支配が一定の期間にわたり顧客に移転していると判断するのに十分ではないため、要件 (c) の前半部を補強するために追加されたとされる (IFRS 第 15 号: BC141~BC143)。つまり、企業が他に転用できる資産が創出されない状況の下で、現在までに履行した部分に対して顧客が対価を支払う義務がある場合には、顧客は企業の履行から便益を受け取っているとみなすことができるという趣旨である。

ここで、履行を完了した部分について対価を受ける強制力のある権利とは、企業が履行しなかったこと以外の理由で契約が解約される際に、少なくとも履行を完了した部分についての補償を受ける権利を意味する。なお、履行を完了した部分についての補償額には、合理的な利益相当額が含まれるとされる。

支払を受ける権利という要件は、収益認識のコア原則である「資産の支配」が顧客に移転されたかどうかを独自に判定するものではなく、その判定を補強する（いわば 2 次的な）役割を担うものとして位置づけられている (IFRS 第 15 号: BC148)。

V. 結びに代えて

売上高や営業収益の会計処理については、わが国では長らく実現主義が原則的ルールとされてきたが、2021 年 4 月以後に開始する年度からは新たな収益認識会計基準第 29 号が適用されることになった。この基準第 29 号は、IASB と FASB の共同プロジェクトが 2014 年に

公表した IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を基本的にそのまま翻訳する形で設定された。

実は、共同プロジェクトによる基準開発の各段階では、デュー・プロセス文書が改訂・公表される都度、国内外で批判的議論が沸き上がっていた。ほとんどは資産負債観に基づく支配モデルに対する厳しいコメントだった。そこで、本稿では、IFRS 収益認識基準のうち、コア原則ともいふべき「支配モデル」に焦点を当てて、デュー・プロセス文書が改訂・公表される過程で、支配モデルとそれに関連する諸概念がどのように生成・変容してきたかを検討した。

以下では、主要な論点ごとに、これまでの議論を要約する。

○論点 1：支配モデルはどのような会計観から生み出されたのか。

支配モデルは、IFRS の概念フレームワークで、資産負債観の基になる資産が「企業が支配する経済的資源」と定義されていることから生成している。収益というフロー項目を資産・負債というストック概念に基づいて認識測定しようとする斬新な発想であり、財務会計の計算構造に関する基本的理解にパラダイム転換をもたらす可能性をはらんでいた。資産負債の変動に基づく収益認識の理論的枠組みは「正味のポジション」（契約資産・契約負債の増減）のメカニズムにより定式化された。

ここで履行義務の測定基準に着目すると、「公正価値（現在出口価格）」と「顧客対価（当初取引価格）」という 2 つのアプローチが考えられる。「正味のポジション」に親和性が高いのは公正価値アプローチの方であるが、履行義務を充足する前に収益が認識されるという欠点があるとして、この案は退けられた。代わりに顧客対価アプローチを採用したことで、収益の測定が必ずしも資産・負債の評価に依

存しないことになり、「正味のポジション」による説明のユニークさが薄れていった。それにともなって、契約資産・契約負債の意味は構成概念から勘定科目へ変質した。

○論点 2：「資産の支配」の移転とはどういう事象か。

支配モデルでは、財やサービス（すなわち資産）の移転は収益認識の必要条件ではあるが十分条件ではない。「資産の支配」の移転が伴っていなければならないからである。ここで支配の主体は企業か顧客かが問題となる。言い換えれば、支配の移転を企業の視点から判断するか顧客の視点から判断するかである。

支配モデルは「顧客主権説」に立っている。この点に IFRS 収益認識基準のユニークさがある。と同時に、会計主体である企業は、顧客の立場に立って収益計上のタイミングを決めるといふ難しい判断を求められるケースが多くなる。こうした顧客主権説ともいふべき観点は、支配の移転を決める「顧客が資産の使用を指図する能力」および「顧客が資産からの便益を享受する能力」という 2 つの判定要件に表れている。

○論点 3：支配モデルと競合する収益認識モデルは何か。

会計上の収益認識は長らく稼得・実現の概念やリスク・経済価値の概念に依拠してきた。しかし、いずれも IFRS の概念フレームワークに合致しないものとして退けられ、支配モデルだけが採択された。その一方で、上述したように「正味のポジション」の意義が薄れた結果、支配モデルは実現ベースの収益認識と外形的には違いのない結果となった。

工事契約の収益認識基準として国際的に定着している工事進行基準は、「稼得過程アプローチ」（＝活動モデル）の典型的な適用形態といえよう。共同プロジェクトは、契約に基づく履行義務の充足に固執し、活動モデルの採

用を棄却した。その結果、工事進行基準の存続が危ぶまれることになり、市場関係者から、工事契約に関する有用情報の提供が制約されるとの批判を浴びた。

ここで、一時点での支配の移転という考え方を維持しながら工事進行基準を認めれば、こんどは基準内での整合性が図れなくなるというジレンマに陥る。こうして、工事進行基準の存続のために支配概念を見直すという難題に直面することになった。この問題解決の過程で、支配概念は「支配の連続的移転」(2010ED)を経て「一定期間にわたる支配の移転」(2011ED、IFRS第15号)へと変質を遂げていくのである。

○展望：支配モデルの考え方は他の会計領域に浸透しつつある。

このように、IFRS収益認識基準の「支配モデル」は、デュー・プロセス文書を媒介とした世界の市場関係者とのコミュニケーションを通じて、軌道修正を余儀なくされながらも徐々に鍛錬されていったとみることができる。その結果「支配の移転」という考え方は、ちょうど新技術創造の基盤となる「プラットフォーム」のように、財務会計のさまざまな領域における新しい基準開発の基本モデルとなりつつある。IFRS第10号「連結財務諸表」(2011年)、IFRS第16号「リース」(2016年)などはその代表例である。収益認識のジャンルを越えた支配モデルの展開状況については、稿を改めて考察してみたい。

(注記)

- (1) デュー・プロセス文書とは、適法手続(due process)に従って利害関係者からコメントを募集する公開文書のことである。
- (2) 「実現・稼得過程」の概念は、Paton and Littleton『会社会計基準序説』以来のアメリカ会計学の枢要をなす考え方であり、次のように表現されている。「収益は、営業の全過程によって、経営努力の全体によって稼得される。収益は生産物が現金または他の有効な資産に転化されることによって実現される。」Paton, W. A. and A. C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940, p. 46, 中島省吾訳、79頁。
- (3) 若杉 明『経済社会環境の変化と企業会計』193頁、201頁。
- (4) 共同プロジェクトでは、「財やサービス」という言葉と「資産」という言葉は互換的に(すなわち同じ意味で)用いられている。財はもちろんサービスでも、たとえ瞬間的

にせよ、受け取って使用する時点では資産であると捉えているわけである。

- (5) 稼得過程アプローチに「規律を与える」ということの趣旨は、次のように解される。稼得過程の意味が正確に定義されていないため、経営者の恣意的な判断が収益認識に介入する余地がある。この現状を改善すべく、資産・負債の客観的な測定に基づいた、より堅牢な収益認識ルールを開発しようとする意図の表明である。
- (6) また、投入される財やサービス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は、その建物が企業と顧客のどちらが所有する土地の上で建設されているかも一つの判断指標になるとされている(2008 DP: 第4.47項)。まったく同じ工事であっても、顧客の土地で進められているか企業の土地で進められているかの違いだけで、収益認識の方法が異なってくる可能性がある。
- (7) わが国では、IASBとのコンバージェンス

の一環として設定された「工事契約に関する会計基準」(2007年12月公表)が2009年度から適用され、IFRSにおいても原則的基準とされていた工事進行基準が適用されることになった。ところが、その矢先の2008年、コンバージェンスの当の相手であるIASBより、上記のデュー・プロセス文書が公表された。そこで提案されている支配モデルを厳格に解釈すると、グローバル・スタンダードとして定着している工事進行基準の適用が一転して禁止されるのではないかと懸念され、建設業界を中心に反発や戸惑いの声が上がった。

- (8) 顧客による対価の支払が行われる前(または対価の支払期限が到来する前)に、財やサービスを顧客に移転した場合は、そこで収益を認識し、契約資産または受取債権を貸借対照表に計上する。また、財やサービスを顧客に移転する前に顧客から対価を受け取る場合には、契約負債を貸借対照表に計上する。このように、当初は差額(ネット)概念として用いられていた契約資産や契約負債という言葉も、その後の公開草案や最終基準では、売掛金や前受金に相当するグロスの概念として用いられるように変化した。
- (9) 支配モデルと整合的な形で工事進行基準を適用できる理由として、米国公認会計士協会(AICPA)の意見表明書81-1「建設型及び製造型の契約の履行の会計処理」(ASCサブトピック605-35)を援用している。その第22項には、工事進行基準の根拠として、「発生している事業活動は、経済的な意味において、履行が実質的に作業が進行するに従って発生する連続的な販売(所有権の移転)である」と記述されている(2010ED:BC33(d)本稿IV-3-(b)をも参照)。
- (10) 豊田俊一「会計における認識規準の客観

化」、161頁。

- (11) 辻山栄子「財務会計における認識と測定」、134頁。
- (12) 単一の収益認識原則を広範な業種に統一的に適用することは難しいとのコメントが少なくなかったといわれる。業界を超えて収益認識実務の比較可能性を達成しようという共同プロジェクトの目的は、各業界内での実務の比較可能性を低下させるという犠牲においてのみ達成され得るとの懸念が示された。このため、業種固有のガイダンスを作成するか、あるいは一般原則に対する業種固有の例外規定を設けることまで議論されたようである(2011ED:BC12)。
- (13) IFRS第15号における支配の移転の判定要件は2011EDのそれと比べて記載の順序や内容に部分的な変更が加えられている。
- (14) 2010EDにおいて支配の指標④として提案していた「顧客に固有のデザインまたは機能」という指標が支配の移転の判定とどのように関連しているのか明確でないという批判が多かったため、これを支配の指標から取り除き、「企業が他に転用できない資産」の要件の中に取り入れたとされている(2011ED:BC109)。

(参考文献)

- FASB, Discussion Memorandum—*an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB, 1976. (津守常弘監訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社、1997年。)
- 、Special Report—*The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, FASB, 1997. (企業財務制度

- 研究会訳『財務会計の概念および基準のフレームワーク』中央経済社、2001年。）
- IASB、Discussion Paper、*Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*、IASB、2008。（企業会計基準委員会訳「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」、2009年。）
- 、Exposure Draft、*Revenue from Contracts with Customers*、IASB、2010。（企業会計基準委員会訳「公開草案 顧客との契約から生じる収益」2010年。）
- 、Exposure Draft、*Revenue from Contracts with Customers*、IASB、2011。（企業会計基準委員会訳「再公開草案 顧客との契約から生じる収益」2011年。）
- 、IFRS15、*Revenue from Contracts with Customers*、IASB、2014。（企業会計基準委員会訳「国際財務報告基準第15号 顧客との契約から生じる収益」、2015年。）
- Paton、W. A. and A. C. Littleton、*An Introduction to Corporate Accounting Standards*、American Accounting Association、1940。（中島省吾訳『会社会計基準序説(改訳)』森山書店、1958年。）
- 企業会計基準委員会「収益認識に関する論点の整理」、2009年。
- 「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」、2011年。
- 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」、2018年。
- 企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」、2018年。
- 片山智裕『収益認識の契約法務』中央経済社、2017年。
- 斎藤静樹『会計基準の研究〔新訂版〕』中央経済社、2019年。
- 編著『会計基準の基礎概念』中央経済社、2002年。
- 桜井久勝「資産負債アプローチにおける収益の概念」『企業会計』、2012年7月。
- 醍醐 聡「顧客対価に係る負債と収益の認識」『会計』、2008年9月。
- 辻山栄子「収益の認識をめぐる概念フレームワーク」『企業会計』、2005年7月。
- 「正味ポジションに基づく収益認識」『企業会計』、2009年9月。
- 「収益認識をめぐる実現・稼得過程の現代的意義」『会計』、2010年4月。
- 「財務会計における認識と測定」(大日方隆編集『会計基準研究の原点』中央経済社、2012年、所収)。
- 津守常弘『会計基準形成の論理』森山書店、2002年。
- 徳賀芳弘「資産負債中心観における収益認識」『企業会計』、2003年11月。
- 豊田俊一「会計における認識規準の客観化」(大日方隆編集『会計基準研究の原点』中央経済社、2012年、所収)。
- 万代勝信「IASB・FASBの『収益認識プロジェクト』に係る問題」『会計』、2010年4月。
- 若杉 明『経済社会環境の変化と企業会計』ビジネス教育出版社、2017年。