



## 工事契約の収益認識に関する検討

姚 小 佳

**概要** 本稿は国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会が提案した収益認識に関する当初取引価格アプローチが工事契約の収益認識へ及ぼす影響を明確にし、意思決定有用性の観点から、当該アプローチに基づく収益情報の有用性の有無を検討しようとするものである。まず、新しい収益認識原則の開発における資産負債アプローチの必要性を述べた上で、資産負債アプローチに基づいて提案された当初取引価格アプローチの特徴を明らかにする。次に、当初取引価格アプローチが現行の工事進行基準へ及ぼす影響について検討する。最後に、当初取引価格アプローチに基づく工事契約の収益数値の有用性の有無について分析する。

**Abstract** The purpose of this paper is to clarify the effects on construction contracts from the original transaction price approach that IASB and FASB have suggested, and to analyze usefulness of revenue information from the point of decision usefulness of financial information. This paper firstly discusses the necessity of asset-liability approach for revenue recognition and makes the characters of the original transaction price approach clear. Secondly, this paper studies the effects on the percentage of completion method from the original transaction price approach. In the end of this paper, it analyzes usefulness of revenue numbers about construction contracts.

**キーワード** 資産負債アプローチ, 当初取引価格アプローチ, 支配の移転, 工事進行基準  
**審査受付日** 2010年3月15日  
**掲載決定日** 2010年4月30日

## I 研究の目的と背景

本稿は、国際会計基準審議会（以下、IASB）と米国財務会計基準審議会（以下、FASB）の収益認識に関する共同プロジェクトにおいて開発された新たな収益認識原則が工事契約の認識へ及ぼす影響を明らかにし、新しい収益認識原則に基づく収益数値の有用性を検討しようとするものである。

すでに FASB の討議資料「顧客契約に基づく収益認識に関する予備的見解（FASB 2008）」（以下、討議資料）が指摘しているように（FASB 2008, par. 1.1）、従来の収益認識基準である実現稼得過程アプローチについては、その解釈が曖昧であったことから、アメリカの会計実務において収益の早期計上や過大表示などの問題（尹 2005）が発生した。IASB と FASB は、その問題の解決を図るために、2002年6月から収益認識に関する共同プロジェクトに着手し、「実現稼得過程基準からの離脱」（津守 2003, p.22）を意図して、資産と負債の変動に基づく包括的な収益認識原則の開発を進めてきた。

IASB と FASB は、そのプロジェクトにおける紆余曲折の議論を経て、2008年12月に討議資料を公表し、その中で現在出口価格アプローチ（current exit price approach）と顧客対価で履行義務を測定する当初取引価格アプローチ（original transaction price approach）の2つを検討した。討議資料は、結果として当初取引価格アプローチの暫定的な採用を提案した。なお、それらの収益認識アプローチは、以下の諸基準の収益認識を検討の対象から除いている（FASB 2008, pars. S10-11）。

- ① SFAS 133号「デリバティブ及びヘッジ活動に関する会計処理」と IAS 39号「金融商品：認識及び測定」に含まれる金融商品契約と一部の非金融商品契約
- ② SFAS 60号「保険企業の会計処理と報告」と IFRS 4号「保険契約」に含まれる保険契約
- ③ SFAS 13号「リース会計」と IAS 17号「リース」に含まれるリース契約

上記の討議資料によれば、履行義務の遂行に焦点を合わせ、契約資産の増加や契約負債の減少（あるいは両者の結合）が生じるときに、収益を認識することが原則となっている。中でも、その収益認識原則における履行義務の遂行については、資産の支配の移転が具体的な基準として提示され、支配の移転の時点で収益認識を行う考え方を当初取引価格アプローチと呼んでいる。

その当初取引価格アプローチの暫定的な採用により、これまで、工事進行基準が適用で

きた工事契約の多くについて、工事完成基準に基づいて収益認識が求められる可能性が日本において議論されている（企業会計基準委員会 2009a）。そこでの論点は、工事契約を遂行する企業の期間収益が著しく変動することになり、業績指標としての利益の有用性が相対的に低下するのではないかという点である。

そこで、以下では、工事契約の収益認識の時点に焦点をあてて、支配の移転の時点で収益認識を行う当初取引価格アプローチに基づく収益数値は、企業の将来キャッシュ・フローの予測に有用な情報を提供することができるかどうかについて、次の3つの課題に関連させて考察しようとするものである。

- (1) 資産負債アプローチに基づく収益認識
- (2) 当初取引価格アプローチが現行の工事進行基準へ及ぼす影響
- (3) 当初取引価格アプローチに基づく工事収益数値の有用性

次に、資産負債アプローチに基づく収益認識の必要性をまず明らかにしておきたい。

## II 資産負債アプローチに基づく収益認識

### 1 伝統的な期間損益計算の限界

企業会計の基礎理論は、産業基盤の構造変化に応じたビジネスモデルを想定し、グローバル化した市場経済のニーズを組み入れつつ発展してきた。その理論の発展の特徴は、ビジネスモデルの変化に対応する形で会計理論が発展し、プロダクト型会計からファイナンス型会計、さらにはナレッジ型会計へと変貌を遂げているところにある<sup>(1)</sup>。

プロダクト型会計理論は、資本主への受託責任に基づく説明責任を重視するために、企業を生産単位としての事業単位として捉え、その生産の効率性の達成時点を収益実現のときとして期間に限定し、それに対応する形で財貨費消を関連付けることで、期間的、発生的にみて適正な損益を確定することに期間損益計算の中心的課題があった。この場合、損益は「時点概念」ではなく「期間概念」に属し、期中の企業活動を通じたプロダクト（生産活動）からのみ利益は稼得されるという基本認識のもとで、フロー重視の計算体系が構築されていた。そこでは、ストックは取得原価で評価されることから、原則として損益は生じないという構図となっている（浦崎 2002, pp. 23-24）。

しかし企業を取り巻く経済環境の変化により収益費用アプローチに基づく伝統的な期間損益計算の限界が顕著になってきた。たとえば、リース取引やデリバティブ取引は簿外処理とされ、それらの取引により生じた多額の負債や損失は計上されず、自己責任で意思決

定を行う投資者の合理的意思決定が妨げられてきた。そこで、リース取引の資本化や金融商品を中心とした資産と負債の時価評価ないし公正価値測定が制度化されてきた。

このような会計処理が妥当性を有するのは、FASB 概念フレームワーク第5号（以下、SFAC 5号）が包括利益という利益概念を導入し、資産負債アプローチに基づく企業利益計算へ転換したことを論拠としているものと考えられることができる。ストックを重視する資産負債アプローチは、フローを重視する収益費用アプローチに基づいて認識・測定できないような項目の認識・測定を可能にし、その結果として包括利益を計算することができるのである<sup>2)</sup>。

上述したように、資産負債アプローチと収益費用アプローチは、会計上の利益決定方式に関する2つの考え方である。FASBは、1976年の討議資料において、資産負債アプローチについて、次のように規定している（FASB 1976, par. 34, 津守 1997, par. 34）。

- ① 「利益とは1期間における営利企業の正味資源の増分の測定値」であり、「資産・負債の増減額」である。
- ② 収益は、「当該期間における資産の増加及び負債の減少」である。
- ③ 費用は、「当該期間における資産の減少及び負債の増加」である。

かくて、「財務会計における基本的な測定プロセスは、資産・負債の属性及びそれらの変動を測定すること」であり、その「測定値相互間の差額」、あるいは、「当該各測定値の変動額」が利益として捉えられる。そのように理解するならば、「利益は必然的に所有者持分の増加」となる（FASB 1976, par. 36）。これに対して、「収益費用アプローチ」は、利益を「企業の効率の測定値」とみなし、「1期間の収益と費用との差額」として定義する（武田 2008a, p. 113）。

これまで、資産負債アプローチと収益費用アプローチ（実現稼得過程アプローチと同義の用語として代替的に用いる）に基づく利益計算の特徴を明らかにしてきた。次に、上記の両アプローチに基づく収益認識の差異を比較し、資産負債アプローチに基づく収益認識が一定の観点のもとで理論的妥当性を有することを明らかにしたい。

## 2 資産負債アプローチに基づく包括的な収益認識原則の理論的妥当性

収益の定義については、IASB 概念フレームワークも FASB 概念フレームワークも、資産の増加または負債の減少に焦点を合わせている一方で、収益認識基準としている実現稼得過程アプローチの特徴は稼得過程に焦点を合わせ、販売時点で利益を稼得し、実現すると仮定することである。その結果、収益の定義と認識基準について一貫した取扱いがなさ

れていない。

SFAC 5号は、収益費用アプローチに基づく伝統的な収益認識基準である実現稼得過程アプローチについて、(a)実現したまたは実現可能、あるいは(b)稼得したという2つの要件を規定している<sup>(3)</sup> (FASB 1984, par. 83, 平松・広瀬 1990, par. 83)。フロー計算を重視する収益費用アプローチは、収益認識を行う際に「実現・稼得」概念を用い、実現基準・発生基準・対応原則を適用し、ストックの変動をフローの認識結果として表現する。しかし、実現稼得過程アプローチにおける収益の認識には次のような実務上の問題点がある。

- ① 収益計上をめぐる不正問題及び会計上の不祥事の発生を契機として収益の会計処理に関する問題が浮上してきたこと<sup>(4)</sup>。
- ② 収益認識時点の決定は、経営者の判断により異なっているため、類似する契約に対して異なる会計処理が行われ、財務報告の比較可能性が損なわれることがあること<sup>(5)</sup>。

次に、FASBによる複数要素契約の収益認識の事例を用いて、収益認識における資産負債アプローチと実現稼得過程アプローチとの差異を明らかにする。

#### 事例1—複数要素契約の収益認識

家電小売業者は、テレビを1台250ドルで製造業者から仕入れ、300ドルで販売している。小売業者は、テレビの販売とともに、製造業者の1年間の製品保証に加えてさらに2年間の延長保証サービスを1台100ドルで販売している。その保証料は返金不可能である。過去の実績によれば、延長保証期間中に、10台に1台の割合で修理あるいは交換が行われており、その平均コストは140ドルである。小売業者は、当該サービスを1台あたり30ドルで修理業者に委託する場合をケースA、自ら製品保証業務を行う場合をケースBとする。

2002年6月1日、小売業者は2年保証付きのテレビを10台販売し、全額の代金を受け取った。

出典：FASB (2003) Project Updates (August 18), *The Revenue Recognition Project*.

FASB (2003) の事例により、実現稼得過程アプローチに基づく収益認識と資産負債アプローチに基づく収益認識は、2002年6月1日時点において以下の図表1のようになる。

図表1

	実現稼得過程アプローチ	資産負債アプローチ
ケースA	4,000ドル又は3,700ドル	3,700ドル
ケースB	3,000ドル	3,700ドル

実現稼得過程アプローチによれば、延長保証サービスはテレビとともに販売され、代金は全額で回収されかつ返金不可能であるため、この時点で「実現」したことになる。した

がって、収益の認識は、「稼得プロセス」とは何か、そして、そのような稼得プロセスが実質的に完了しているかどうか依存する。この事例において、遂行された活動に対する収益認識は、残される将来の活動がどのように遂行されるかに依存する。すなわち、延長保証サービスは、第三者（修理業者）によって遂行されるか、あるいは小売業者によって遂行されるか。したがって、2002年6月1日に認識される収益額は、延長保証サービスの履行に関する経営者の意図に依存する。

ケースAでは、第三者（修理業者）が保証サービスを引き受けることにより、テレビの販売と延長保証サービスに関する稼得プロセスは、販売日において完了した。したがって、小売業者は延長保証サービスの代理人として見なされ、6月1日に認識される収益額は、4,000ドル（ $10 \times (300 + 100)$ ）もしくは3,700ドル（ $10 \times (300 + 100 - 30)$ ）となる。ケースBでは、小売業者は、延長保証サービスを自ら遂行するということを意識しているので、テレビの販売に関する稼得プロセスは、6月1日に完了したと考えられる。その結果、6月1日に小売業者は、テレビに関する3,000ドルの収益を認識し、延長保証サービスに関する1,000ドルの収益を繰り延べる。

ケースAとケースBのいずれの場合においても、小売業者は、同様な活動、すなわち、テレビの販売・引渡と延長保証サービスの販売を遂行した。しかし、実現稼得過程アプローチに基づいて、6月1日において、ケースAは、4,000ドルあるいは3,700ドルの収益を認識し、ケースBは、3,000ドルの収益を認識する。この2つのケースでは、実現した金額は同額であるが、稼得プロセスに関する解釈が異なるため、認識される収益額が異なる結果となる。

その一方、資産負債アプローチによれば、小売業者は、延長保証サービスを自ら遂行するかあるいは第三者に委託するかにかかわらず、取得した資産の増加あるいは負債の減少に焦点をあわせ、販売時点において4,000ドルの代金を受け取る権利（資産）から300ドルの延長保証サービスを提供する義務（負債）を引いて、ケースAもケースBも同額の3,700ドルの収益を認識する。

上記の分析により、IASB 概念フレームワークとFASB 概念フレームワークにおける収益の定義を勘案すると、資産負債アプローチに基づく収益認識基準は、理論的に収益の定義と整合している。また、実現稼得過程アプローチに基づく収益額は経営者の裁量的判断により左右される可能性が高いことに対して、資産負債アプローチによる場合には、経営者の意図に左右されず、1つの収益認識額が導かれる。そのため、資産負債アプローチは、包括的な収益認識原則の開発において、重要な位置を占めると理解できるのである。

IASB と FASB は2002年6月に収益認識に関する共同プロジェクトを立ち上げてから、様々な議論を経て、2008年12月に討議資料「顧客契約に基づく収益認識に関する予備的見解」を公表し、当初取引価格アプローチを提案した。以上の議論を踏まえて、次に、当初取引価格アプローチに基づく収益認識・測定の仕組みについて検討したい。

### 3 IASB と FASB の予備的見解における当初取引価格アプローチ

IASB と FASB は、従来、収益は、企業の「通常」あるいは「進行中の主要なまたは中心的な」活動を構成する財やサービスの提供と関連して生じる資産・負債の変動により発生したと定義している（FASB 1985, par. 78, 平松一夫・広瀬義州 1990, par. 78）。討議資料では、そのような収益定義を勘案したうえで、収益は顧客契約における企業のネット・ポジション<sup>⑥</sup>の増加に基づいて認識されなければならないと提案した（FASB 2008, par. S14）。

そのような観点から収益認識原則は次のように提示されている。「顧客契約において、契約資産の増加または契約負債の減少（あるいは両者の結合）が生じるときに、収益は認識される（FASB 2008, par. 2.35）。」

次に、収益の測定が履行義務との関係で説明されている討議資料では、「企業の履行義務とは資産（財やサービス）を顧客へ移転する契約上の約定である（FASB 2008, par. 3.2）」と定義し、履行義務の遂行（すなわち、支配の移転）は支配に焦点を当てて把握される（FASB 2008, par. 4.18）。また、約定された（複数の）資産を異なる時点に移転する取引に対しては、顧客へ資産を移転するパターンを忠実に表現するために、契約上の約定が個々の履行義務に分割される必要があると指摘されている（FASB 2008, pars. 3.24-3.25）。

契約開始時点における履行義務の測定は、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つがある。IASB と FASB は、収益認識のパターン、複雑性及び誤謬のリスクという3つの点から、現在出口価格アプローチを却下し、当初取引価格アプローチを採用すると決定した（FASB 2008, pars. 5.17-5.33）。

当初取引価格アプローチに基づく収益認識・測定の概要は、図表2のようにまとめることができる。IASB と FASB が提案した当初取引価格アプローチは、履行義務を契約開始時点に取引価格で測定し、取引価格を履行義務の基礎となる財やサービスの独立販売価格<sup>⑦</sup>（standalone selling price）に基づいて履行義務ごとに配分する。また、契約開始時点後、企業が顧客へ資産（財やサービス）を移転することにより事後測定を行い、履行義務が不利<sup>⑧</sup>（onerous）と判断されない限り、当初履行義務に配分された金額をその後更新

しないことであるため、取引価格配分アプローチ（allocated transaction price approach）とも呼ばれる（FASB 2008, par. 5.83）。

図表 2 当初取引価格アプローチの概要

契約のプロセス	会計手続	当初取引価格アプローチ
当初測定 (契約開始時点)	履行義務の測定	契約開始時点における履行義務が取引価格（顧客の約定対価）で測定される。
	収益の計上	不可。 契約開始時点に履行義務の測定値と権利の測定値と同額であるため、契約資産も収益も生じない。
	損失の計上	可。 契約開始時点に履行義務を遂行するための予想コストが取引価格を超える場合。
	見積もりの適用	独立販売価格が観察不可能な場合には、企業は独立販売価格を見積もる必要がある。
事後測定 (契約開始時点後)	収益認識の時点	履行義務が遂行される時点 (財やサービスに関する支配が顧客へ移転される時点)
	収益の計上	個々の履行義務が遂行されたときに、収益は認識される。
	収益額決定の方法	財やサービスの独立販売価格に基づいて、契約開始時点に当該履行義務に配分された取引価格
再測定	再測定の判断	当該履行義務は不利である場合に限り（履行義務の遂行に関する企業の予測コストが履行義務の簿価を上回るとき）、再測定が行われる。
	履行義務が不利な場合の会計処理	履行義務は当該履行義務の遂行に関する企業の予測コストで再測定され、企業は契約損失と認識する。

出所：図表 2 は AAA・FASB 2007 (pars.87-98) と FASB 2008 (pars.5.25-5.86) に基づいて筆者がまとめたものである。

当初取引価格アプローチにおける資産の「支配の移転」の時点に、収益が認識されるといふ考え方は、現行の工事進行基準に大きな影響を与える可能性がある。次に、資産の支配の移転という考え方を明らかにした上で、当初取引価格アプローチが工事進行基準へ及ぼす影響について検討する。



### Ⅲ 当初取引価格アプローチが現行の工事進行基準へ及ぼす影響

#### 1 IASB と FASB の討議資料における履行義務の遂行に関する判断

収益認識に関する討議資料では、履行義務が顧客契約において顧客へ資産を譲渡する企業の約定であると説明し、履行義務の遂行は、約定された資産がいつ顧客へ譲渡されるかに依存すると説明している。顧客が資産を受領するときに、資産の譲渡に関する企業の義務は存在しなくなるため、当該義務は遂行されたことになる（FASB 2008, par. 4.4）。

IASB の資産の定義と FASB の資産の定義により、顧客は、約定された資産の基礎となっている資源を支配するときに、当該資産を所有する。通常、財をいつ顧客へ譲渡するかを判断する際に、企業は当該財が顧客に支配されるか否か、また、顧客の資産となるか否かによって判断する<sup>9)</sup>。同様に、サービスをいつ顧客へ提供するかを判断する際に、企業は、顧客が約定されたサービスを楽しんだか否かに依存して判断する（FASB 2008, pars. 4.4-4.7）。

討議資料では、顧客が約定された財やサービスを受領するときに（すなわち、資産の支配は移転される）、企業は履行義務を遂行し、収益を認識すると説明しているから、提案されたモデル（当初取引価格アプローチ）における収益は、企業の財やサービスを生産する企業の活動それ自体よりも、むしろ約定された財やサービスを顧客へ譲渡することを反映する。したがって、契約遂行の開始における企業の活動において、履行義務の遂行と顧客への資産の譲渡が同時に行われる場合に限り、収益を認識する（FASB 2008, par. 4.）。

このような考え方は、多くの場合において国際会計基準第18号「収益」（以下、IAS 18号）における財の「所有に伴う重要なリスクと経済価値」と一致しているが、異なる場合もある。例えば、返品権付きの試用販売について、顧客は引渡時点で代金を支払うか試用期間が経過したときに代金を支払うかにかかわらず、企業は商品の返品に関するリスクを負う。資産の支配の観点に基づいて、顧客が引渡時点で代金を支払う場合には、当該商品の支配は顧客に属するが、試用期間が経過したときに顧客が代金を支払う場合には、当該商品の支配は企業に属する（FASB 2008, pars. 4.10-4.19）。

資産の支配の移転を重視することは、資産の移転に焦点を合わせる現行の収益の定義および所有に伴うリスクと経済価値に焦点を合わせる収益認識基準との不整合を解消し、実現や稼得過程に関する曖昧な解釈がもたらす収益認識時点の不明瞭性を補完することができる（企業会計基準委員会 2009a, par. 125）。しかし、IASB と FASB は資

産の支配の移転についての解釈<sup>90</sup>を統一していないため、収益認識時点についての解釈の余地が残されている。

## 2 工事契約に関する日本の現行基準

企業会計基準委員会は、工事契約に係る収益およびその原価に関し、施工者の会計処理及び開示について定めることを目的として、2007年12月27日に企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」およ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」を公表し、工事契約に関する会計基準は、2009年4月1日以降開始事業年度から原則適用されている。

企業会計基準第15号においては、「工事契約に関して、工事の進行途上においても、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用する（企業会計基準第15号、9項）」と規定している<sup>91</sup>。また、工事進行基準の会計処理について、工事進行基準を適用する場合には、工事収益総額、工事原価総額および決算日における工事進捗度を合理的に見積もり、これに応じて当期の工事収益および工事原価を損益計算書に計上し、決算日における工事進捗度は、原価比例法およびより合理的に工事進捗度を把握することが可能な見積方法などを用いて見積もる。工事完成基準を適用する場合には、工事が完成し、目的物の引渡を行った時点で、工事収益および工事原価を損益計算書に計上すると規定している（企業会計基準第15号、14-18項）。

繰り返すまでもなく、収益の認識は、通常、実現主義を原則としている。しかし、工事進行基準は実現主義の例外的な措置として、発生主義の考え方を適用した基準である。長期請負工事については、契約によってあらかじめ収益の獲得が保証されているため、その実現可能性が高いこと、工事の完成まで収益を計上しない実現主義を厳密に適用すると、企業の実態を歪めかねないことが、工事進行基準が認められている根拠となっている。

工事契約の会計基準により、工事契約の収益認識に関する日本の取扱い、現行の国際的な会計基準第11号「工事契約」（1995年発効）における取扱いと概ね同様の内容となっている。しかし、収益認識に関する討議資料の提案は、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。すなわち、今まで工事進行基準が適用できた工事契約の中で工事中の資産が継続的に顧客へ移転しない工事契約について、完成引渡時点に一括して収益認識が求められることになる可能性がある。以下では、収益認識に関する討議資料の提案が工事進行基準へ及ぼす影響について検討する。

### 3 資産の支配の移転が工事進行基準へ及ぼす影響

提案された当初取引価格アプローチは、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（FASB 2008, S28）。すなわち、提案モデルでは、契約上の履行義務を遂行する上で、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、工事の履行に伴い投下される個々の材料（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か否かで、進捗に応じた収益認識となるか否かが決まることになる（FASB 2008, pars. 4.38-4.48）。

投下される材料や建設作業に対する支配が、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および、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、それらが遂行されるごとに、各履行義務に配分された顧客対価を収益として認識していくことになる。逆に、投下される材料や建設作業に対する支配が、顧客に移転するわけではなく、たとえば、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、その時点に収益を認識することになる（企業会計基準委員会 2009a, pars. 144-145）。

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、工事進行基準による収益認識が求められている。これに対して、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、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。

次に、事例2を用いて、工事契約について、当初取引価格アプローチを適用する場合の会計処理を説明する。

#### 事例2 — 支配が連続的に移転する工事業者のケース

- |   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>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。</li><li>② A社は契約締結時点において、当該工事に係る費用を160百万円と見積もった。</li><li>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パーセント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。</li><li>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。</li></ul> |
|---|

出典：企業会計基準委員会 2009a（par. 155）

事例2では、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るから、顧客

に対して連続的に支配を移転しているものと解釈する。それゆえ、サービスの提供に従って履行義務が遂行され、収益も認識されることになる（企業会計基準委員会 2009a, par. 155）。

X 1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パーセント遂行されているため、これに係る履行義務200百万円の50パーセント（100百万円）が収益として認識されることになる。一方、費用は予想額である80百万円（160百万円の50パーセント）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（企業会計基準委員会 2009a, par. 155）。

X 1年3月末の仕訳は以下のようになる。

(借) 売上債権 (契約資産)	100百万円	(貸) 収益	100百万円
(借) 売上原価	90百万円	(貸) 未払金ほか	90百万円

事例2は支配が連続的に移転するケースである。この場合において、収益は、支配の移転とともに認識される。次の事例3は、支配が連続的に移転しない場合の会計処理を示すものである。

事例3—支配が連続的に移転しないケース

- ① B社（決算日は3月31日）は、ボートの製造業者であり、X 1年1月に顧客との間で、大型のボートを製造し、X 1年12月に引き渡す契約を100円で締結した。B社は、ボート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 X 1年3月31日において、B社はボート製造工程の50パーセント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。

出典：企業会計基準委員会 2009a (par. 155)

事例3により、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、履行義務は遂行されず、収益も認識されないこととなる。すなわち、B社は、顧客にボートを引き渡す時点で、収益を一括して認識することとなる（企業会計基準委員会 2009a, par. 155）。

事例3のような取引において、顧客は仕掛中の建物に関する経済的便益を享受できるわ

けではない。したがって、このような取引では、製造業者は、契約条項に基づいて確実な成果を上げたにもかかわらず、引渡時点に初めて顧客に支配を移転することにより、その時点で収益を認識する。もし、そうであるとすれば、これまで工事進行基準による収益認識が求められてきた多くの工事契約について、完成引渡時のみに収益認識が求められることになると考えられる。

資産の支配の移転に関する契約条項が異なる事例に関する以上の説明を踏まえて、次に、当初取引価格アプローチに基づく工事収益数値の有用性の有無について検討する。

#### IV 当初取引価格アプローチに基づく工事収益数値の有用性

財務報告の目的は、財務諸表の利用者が不確実な将来の成果である企業のキャッシュ・フローの予測、ひいては企業価値の評価に役立つ財務情報を提供することにある。このためには、企業が資金をどのように投資し、投資にあたって期待された成果に対して実際にどれだけ成果をあげているかについての情報を提供することが重要である（企業会計基準委員会 2007a, par. 37）。

企業会計基準委員会が2008年12月に公表した討議資料「財務会計の概念フレームワーク」では、収益および費用は、投下資金が投資のリスクから解放された時点で把握されると述べてられている。ここでの投資のリスクとは、投資の成果の不確実性を意味し、投資にあたって期待された成果が事実となれば、リスクから解放されることになる。このように、収益は、投資にあたって期待された成果に対比される事実が生じ、投資がリスクから解放された時点で把握される。工事契約に基づく事業活動は、工事の進行を通じて成果に結びつけることが期待されている投資であり、そのような事業活動を通じて、投資のリスクから解放されることになる（企業会計基準委員会 2007a, par. 40）。

収益は、取引の成果をキャッシュ・インフローという視点から把握する場合、それが確実となったときに実績の成果として認識するものであり、それにより、財務報告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を提供することが可能となる。成果が確実となるのは、通常、契約上の履行義務が遂行されるという事実に着目して、収益を認識している。しかし、履行義務の遂行に焦点をあわせることとしたこのような趣旨と切り離して履行義務の遂行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（企業会計基準委員会 2009b, par. 33）。

工事契約の収益認識に関して、一定の条件を満たす以上、工事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、工事進行基準により収益認識を行うほうが、工事完成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履行義務が遂行されたとはいえなくても、企業の将来キャッシュ・フローの予測にとって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とって、契約条項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、成果が確実になったものとみて、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（企業会計基準委員会 2009b, par. 34）。

しかし、収益認識に関する IASB と FASB の討議資料では、これまで、工事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工事進行基準による収益認識が求められてきた上記のような工事契約の多くについて、完成引渡時に一括して収益を認識することが求められる可能性があり、その場合には、現行の工事進行基準と比べ収益認識が大幅に遅れることになる（企業会計基準委員会 2009b, par. 35）。

現行の工事進行基準を満たす工事契約は、企業が、履行義務を確実に遂行しても、工事のプロセスにおいて、資産の支配を顧客へ移転していないため、収益の計上ができない。当初取引価格アプローチにおける取引の成果が確実になる時点は、資産の支配の移転の時点を意味している。すなわち、支配の移転が不連続である場合には、当初取引価格アプローチに基づく工事収益は完成引渡時点のみに認識され、工事完成基準と同じ結果を生む。そのため、履行義務の遂行に合わせて収益を認識する観点から見れば、支配の移転に基づく収益数値は意思決定にとって適時な情報開示とはならず、工事契約が数期にわたる場合、過去の期間の成果が事後的に提供され、工事収益に関する財務諸表の情報の有用性を理論的に低下させると考える。

## V 終 わ り に

本稿は、IASB と FASB が提案した収益認識原則である当初取引価格アプローチの仕組みを明確にした上で、収益は履行義務の遂行に応じて発生するところにその本質があり、収益の発生プロセスに即して収益認識を行うことが、意思決定有用性の観点から合理性があることを論述した。したがって、そのような観点に立つ限り、資産の「支配の移転」に焦点をあわせた当初取引価格アプローチに基づく工事契約の収益数値には、理論的

な有用性が認められないという結論を導いたものである。

日本の工事契約に関する会計基準において、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のほうが財務報告の目的に資する有用な情報を提供することができる。すなわち、一定の要件を満たす工事契約について進行基準による収益認識が求められてきたのは、工事完成基準よりも、工事進行基準による収益認識のほうが、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を提供することができるという判断が背景にあったのである。

そのため、IASB と FASB が提案した当初取引価格アプローチは、今まで工事進行基準が適用できた工事契約の中で工事中の資産が継続的に顧客へ移転しない工事契約については、完成引渡時点に一括した収益認識が求められることになる可能性がある。これは、財務諸表の情報の有用性に関する従来の考え方に従ったものではないと言える。

言うまでもなく、支配の移転を重視する当初取引価格アプローチは、企業会計基準委員会が指摘したように、収益認識の過大表示や早期計上などの不正問題に関連する従来の収益認識時点の曖昧さの問題を緩和することができる（企業会計基準委員会 2009a, par. 125）。しかし、顧客に資産を継続的に移転しない場合において、工事契約に伴う履行義務が遂行されるにもかかわらず、支配の移転がないために収益を認識しないことは、企業活動の経済実態を反映するものではない。そのため、当初取引価格アプローチに基づく収益数値は、IVにおいて論じたように、工事進行基準に基づいて得られた収益数値より有用であると必ずしも言えない。したがって、一定の要件を満たす工事契約について工事進行基準による収益認識を求める現在の在り方は維持されるべきであり、あるいは、工事契約に関する収益認識は、収益認識に関する IASB と FASB の共同プロジェクトの検討対象から除いて、別途に再検討することが妥当ではないかと付度する。

注

- (1) 具体的に、20世紀型のビジネスモデルでは、機械設備等の生産手段を中心としたマニュファクチャリング型ビジネスモデルがその特徴をなしていた。それに対して、21世紀型のビジネスモデルでは、情報通信技術の発達とともに、デリバティブ等の金融商品や技術・ノウハウ・特許権といった無形資産が企業価値創造の資源として重視され、有形財・金融財・無形財という経済資源の共振関係として企業活動が成立するところに特徴がある（占賀 2009, 序にかえて, p.1, 武田 2008b, 河崎 2007）。そのようなビジネスモデルの変化に即応する形で会計理論が発展し、プロダクト型会計からファイナンス型会計、さらにはナレッジ型会計へと変貌を遂げている。新時代の会計の理論と制度構築のコア・コンセプトをなす企業業績の評価尺度は公正価値に求められ、企業の経済活動の経済の実質を反映するという観点から、公正価値は21世紀型ビジネスモデルに共通する評価尺度とし

ての地位を占めるに至っている（古賀 2009, 序にかえて, p.1, 浦崎 2002）。

- (2) たとえば、この規定によって、稼得利益は、包括利益の一部と見なされ、その余の部分に外貨換算修正、売却可能証券の未実現利得および損失、あるいはデリバティブの公正価値に基づく評価差額などが包摂されることとなった（浦崎 2002, p. 144）。
- (3) 実現した及び実現可能という用語は、厳密な意味で用いられており、非貨幣性資産の現金または現金請求権への転換または転換可能性に焦点を合わせている（FASB 1984, fn.50, 平松・広瀬 1990, 脚注50）。稼得とは収益を生み出す諸活動すなわち仕入、製造、販売、用役の提供、財貨の引渡し、他の企業に資産の利用権を与えること、契約によって特定されている事象の発生等を示す専門用語である（FASB 1984, fn.51, 平松・広瀬 1990, 脚注51）。
- (4) 米国において1990年代末の IT 産業の収益計上をめぐる不正問題、さらに2001年のエンロン事件を始めとする会計上の不祥事の発生を契機として収益の会計処理に関する問題が浮上してきた。販売形態ないしサービス提供を中心としている新しい取引形態の出現とともに、不正な財務報告を行う企業が増えてきた。たとえば、米国における調査分析によれば、調査対象となる不正な財務諸表事例のうち、過半数の企業が収益の早期計上ないし過大表示を通じて不正な財務報告を行ったことが明らかになった（尹 2005, p. 57）。この点について、尹(2005)は次のように説明している。トレッドウェイ委員会支援組織委員会（COSO）が1999年3月に公表した報告書「不正な財務報告1987-1997」によれば、不正な財務報告を行った企業の過半数は収益の早期計上ないし架空計上に関わっていた。また、その後の AICPA の公共監視審査会（POB）に設定された「監査の有効性に関する委員会（オマリー・パネル）」が1997年から1999年までの調査によって、不正な財務報告を行った企業の約7割が収益の過大表示に関わっていることが明らかになった。
- それは、経営者が、単なる「業績」を追求するために収益の早期計上あるいは過大表示を行っているのではなく、純利益額に対する収益額優位という「市場による業績評価」に反応していることを意味する（田中 2003, p.4）。すなわち、経営者は、「市場による業績評価」が高まるような収益認識基準・表示方法を過度に採用することが問題となっていたのである。
- (5) たとえば、ケーブルテレビ接続取引に関して、SFAS 51号「ケーブルテレビ会社の財務報告」は、ケーブルテレビ接続サービスを単独の稼得プロセスとして処理し、接続により発生した直接販売費の範囲で収益を認識すると規定している。これに対して、エクササイズジムのメンバー情報の登録プロセスは、ケーブルテレビ接続サービスと経済的に類似するが、単独の稼得プロセスとして見なされないため、この登録プロセスに関わる払戻不能入会金は収益として認識されない（AAA-FASB 2007, pars. 5-6）。
- (6) 契約上のネット・ポジションの概念はよく使用されている。たとえば、金融資産の譲渡に関する先物契約において、両方の当事者は、将来の一定の日に約定された対価と金融資産を交換する合意に達する。その後、契約の当事者は、約定された対価と金融資産の時価との関係を反映する各々の契約上のネット・ポジションを貸借対照表に認識する。もし、約定された対価の測定額が金融資産の時価を上回るなら、(a)対価の支払いを約定した当事者は、契約の履行により資産がネット・アウトフローとなるため、負債を負う。(b)その一方、金融資産の譲渡を約定した当事者は、契約の履行により資産がネット・インフローとなるため、資産を持つ。討議資料における顧客契約上のネット・ポジション（すなわち、資産と負債の結合）は、企業の権利と義務の関係に依存し、単一の資産あるいは負債を生じさせる。もし、残余権利の測定額が残余義務の測定額を上回るなら、契約は資産となる。もし、残余義務の測定額が残余権利の測定額を上回るなら、契約は負債となる。このような契約資産あるいは契約負債は、企業の残余権利と残余義務に対する契約上のネット・ポジションを反映する（FASB 2008, par. 2.23）。
- (7) 財やサービスの独立販売価格とは、契約開始時点において（すなわち、財やサービスの東の一部）財やサービスを個別に販売したと仮定した場合の価格である。その価格に関して最も明らかな証拠とは、企業が実際に財またはサービスを個別に販売するときの独立した販売価格である（FASB 2008, par. 5.46）。また、独立販売価格が観察不可能な場合には、企業は独立販売価格を見積もる必要がある（FASB 2008, par. 5.46）。
- (8) 環境条件における不利な変動により、履行義務の測定が不適切となる場合には、企業は当該履行



## 工事契約の収益認識に関する検討（姚）

義務を上方に再測定しなければならない。すなわち、履行義務の簿価が資産（財やサービス）の移転を忠実に反映することができなければ、履行義務は上方に最測定されなければならない（FASB 2008, par. 5.58）。

- ⑨) 典型的に、顧客は、商品の物的所有権を獲得するときに、当該商品を支配すると考えられる。しかし、企業は商品の物的所有権を保有するが、当該商品を支配しない場合もある。たとえば、請求書と保管合意によって、企業は商品の物的所有権を保有するが、当該商品を支配しない。このような契約により、企業は他の契約を遂行するために当該商品の利用ができず、実際には、単に顧客の資産に関する保管サービスを提供する（FASB 2008, pars. 4.5-4.6）。
- ⑩) 資産の支配とは、所有権の移転ではなく、他者がその経済的資源にアクセスする（享受する）ことができず、認識主体のみが経済的便益を享受できる状態をいう（浦崎 2002, p. 88, 武田 2009b, pp. 694-702）。
- ⑪) 成果の確実性が認められるためには、次の要素について、信頼性をもって見積もることができなければならない。①工事収益総額の信頼性をもった積り—信頼性をもって工事収益額を見積もるための前提条件として、工事の完成見込みが確実であることが必要である。また、工事契約において当該工事についての対価の定めがあることも必要である。②工事原価総額の信頼性をもった見積もり—信頼性をもって工事原価総額を見積もるためには、工事原価の事前の見積もりと実績を対比することにより、適時・適切に工事原価総額の見積もりの見直しが行われなければならない。③決算日における工事進捗度の信頼性をもった見積もり—決算日に工事進捗度を見積もる法として原価比例法を採用する場合には、前項の①と②の要件が満たされれば、通常決算日における工事進捗度も信頼性をもって見積もることができる（企業会計基準委員会 2007a, pars. 9-13）。

## 参 考 文 献

- AAA-FASB [2007] *FINANCIAL REPORTING ISSUES CONFERENCE, Reconsidering Revenue Recognition, Primary Reading Materials.*
- FASB [1976] *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement, Discussion Memorandum.* (津守常弘監訳 [1997] 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社。)
- FASB [1984] SFAC No.5 *Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprise.* (平松一夫・広瀬義州訳 [1990] 『FASB 財務会計の諸概念(改訂版)』中央経済社。)
- FASB [1985] SFAC No.6 *Elements of Financial Statements.* (平松一夫・広瀬義州訳 [1990] 『FASB 財務会計の諸概念(改訂版)』中央経済社。)
- FASB [2003] Project Updates (August 18), *The Revenue Recognition Project.*
- FASB [2008] DISCUSSION PAPER, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers.*
- IASB [2001a] IAS No.11 *Construction Contracts.* (国際会計基準審議会(企業会計基準委員会監修) [2008] 『国際財務報告基準(IRFSs<sup>®</sup>) 2007』レクシスネクシス・ジャパン。)
- IASB [2001b] IAS No.18 *Revenue.* (国際会計基準審議会(企業会計基準委員会監修) [2008] 『国際財務報告基準(IRFSs<sup>®</sup>) 2007』レクシスネクシス・ジャパン。)
- 浦崎直浩 [2002] 『公正価値会計』森山書店。
- 浦崎直浩 [2008] 「収益認識の測定アプローチの意義と課題」『企業会計』第60巻第8号(2008年8月), 26-35頁。
- 河崎照行 [2007] 『電子情報開示のフロンティア』中央経済社。
- 企業会計基準委員会 [2007a] 「企業会計基準第15号 工事契約に関する会計基準」。
- 企業会計基準委員会 [2007b] 「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」。

- 企業会計基準委員会 [2009a] 「収益認識に関する論点の整理」。
- 企業会計基準委員会 [2009b] 「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関する予備的見解」に対するコメント」。
- 古賀智敏編著 [2009] 『財務会計のイノベーション』中央経済社。
- 武田隆二 [2008a] 『会計学一般教程（第7版）』中央経済社。
- 武田隆二 [2008b] 『最新財務諸表論（第11版）』中央経済社。
- 田中建二 [2003] 「米国における業績報告の状況」『企業会計』第55巻第5号（2003年5月），4-11頁。
- 津守常弘 [2003] 「収益認識をめぐる問題点とその考え方」『企業会計』第55巻第11号（2003年11月），18-25頁。
- 尹志煌 [2005] 「収益の不正計上と認識基準について—米国における調査報告と新収益認識の動向」『青山経営論集』第40巻第1号（2005年7月），51-59頁。