



収益認識における支配規準の意義

姚 小 佳

概要 本稿は、IASB と FASB が提案した収益の認識原則における支配の概念を明確にし、収益認識における「支配」の概念を導入する意義を検討しようとするものである。まず、現行収益認識基準である実現稼得過程アプローチに基づく収益認識の考え方を明らかにし、当該認識基準がもたらす収益認識時点の多様化の原因を究明する。次に、IASB と FASB が提案した収益の認識原則の内容を明確にし、収益認識時点の判定を「支配」の移転に焦点を当てる理由を分析する。最後に、収益認識における「支配」の移転の意義を明らかにする。

Abstract This paper identifies significance of the concept of “control” proposed as the key criterion of revenue recognition in the Exposure Draft “A revision of ED/2011/6 *Revenue From Contracts With Customers*” issued in November 2011. In discussing the issue, firstly, it criticizes that there could be several probable recognition points for same transaction because of vagueness of the realization and earnings process approach. Secondly, it analyses the revenue recognition principle that IASB and FASB have recommended in the Exposure Draft, and clears the reason why the judgment about revenue recognition point focuses on “transfer of control”. Finally, it discusses the theoretical consistency between definition of assets and revenue recognition principle.

キーワード 収益認識, 実現稼得過程アプローチ, 所有に伴うリスク及び経済価値, 支配の移転

原稿受理日 2012年1月18日

I は じ め に

国際会計基準審議会（以下ではIASBと表記する）と米国財務会計基準審議会（以下ではFASBと表記する）は、2002年収益認識プロジェクトを発足してから、様々な議論を経て、2010年6月に公開草案『顧客契約から生じる収益』を公表し、新たな収益認識基準を提案した。その後、IASBとFASBは、2010年公開草案に対する1,000通近くのコメンタレーター及び広範なアウトリーチ活動から受け取ったフィードバックに対応して、2010年公開草案の提案を精緻化し、さらに、2011年11月に改訂公開草案『2010年公開草案「顧客契約から生じる収益」についての改訂』を公表した。

周知のように、IASBとFASBが収益認識プロジェクトを立ち上げる理由の1つは、実現基準・稼得基準に基礎を置いた現行の収益認識基準である実現稼得過程アプローチの解釈が曖昧であるため、経済的に類似する取引について異なる会計処理が行われることや、複数要素契約に関するガイダンスの欠如などの問題が顕著になっていることである。その問題は、実現稼得過程アプローチに基づく収益認識時点の不明瞭性に帰することができ、問題解決のキーは、収益をいつ認識すべきか、すわなち、どんな規準に基づいて収益認識時点を判定するかに関することである。

したがって、IASBとFASBは、収益とは何か（収益の定義）、収益をいつ認識するか（収益の認識原則）、そして、どのように測定するか（収益の測定モデル）をめぐって、新たな収益認識基準の開発を進めている。IASBとFASBは、資産・負債の変動に焦点を合わせる既存の収益の定義を用いることを提案しており、収益を契約資産の増加又は契約負債の減少として捉えており、顧客契約において識別される履行義務が充足される時点に、認識しなければならないと提案している。さらに、履行義務の充足は、顧客契約において約定された資産（財やサービス）の支配の移転に焦点を当てて把握され、換言すれば、収益は、顧客契約において約定された資産の支配が顧客に移転される時点に、認識されると言える。

本稿は、IASBとFASBが提案した収益の認識原則のキー・ポイントである「支配」の概念を明確にし、収益認識における「支配」の概念を導入する意義を検討しようとするものである。そこで、まず、現行収益認識基準である実現稼得過程アプローチに基づく収益認識の考え方を明らかにし、当該認識基準がもたらす収益認識時点の多様化の原因を究明する。次に、IASBとFASBが提案した収益の認識原則の内容を抜粋し、収益認識時点の

判定を所有に伴うリスク及び経済価値ではなく、「支配」の移転に焦点を当てる理由を分析する。最後に、収益認識における「支配」の移転の意義を明らかにする。

Ⅱ 実現稼得過程アプローチに基づく収益認識

1. 実現稼得過程アプローチ

財務会計概念書第5号（以下ではSFAC 5号と表記する）は、収益認識について、(a)実現した又は実現可能⁽¹⁾ および(b)稼得した⁽²⁾、という2つの要件を規定している。(a)実現した又は実現可能の条件について、一般に、収益は、製品（財やサービス）、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に実現される。収益は、取得又は所有している資産が容易に既知の現金額又は現金請求権に転換される時点で実現可能となる（FASB 1984, par.83；平松・広瀬訳 2002, パラグラフ83）。

(b)稼得した条件について、企業の収益稼得活動は、当該企業の目下着手中の主たる又は中心的な営業活動を構成する財の引渡又は、生産、サービスの提供またはその他の諸活動を伴い、企業が収益によって表現される便益を受け取るに相応しい義務を、事実上、果たしたときに、収益は稼得されたとみなされる（FASB 1984, par.83；平松・広瀬訳 2002, パラグラフ83）。

実現稼得過程アプローチに基づいて、SFAC 5号は、収益認識の指針を以下の図1のように、示している。

しかしながら、SFAC 5号は、実現した又は実現可能、及び稼得したという2つの要件について述べたが、厳格的な解釈を与えていないため、実現稼得過程アプローチに関する解釈、特に、収益認識時点の規準が不明瞭である。したがって、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ので、類似する取引に対して異なる会計処理の採用や収益の早期計上などの問題が生じる。

以下では、テレビ保証付き販売の事例を挙げて、実現稼得過程アプローチに基づく収益認識時点の多様化問題を検討する。

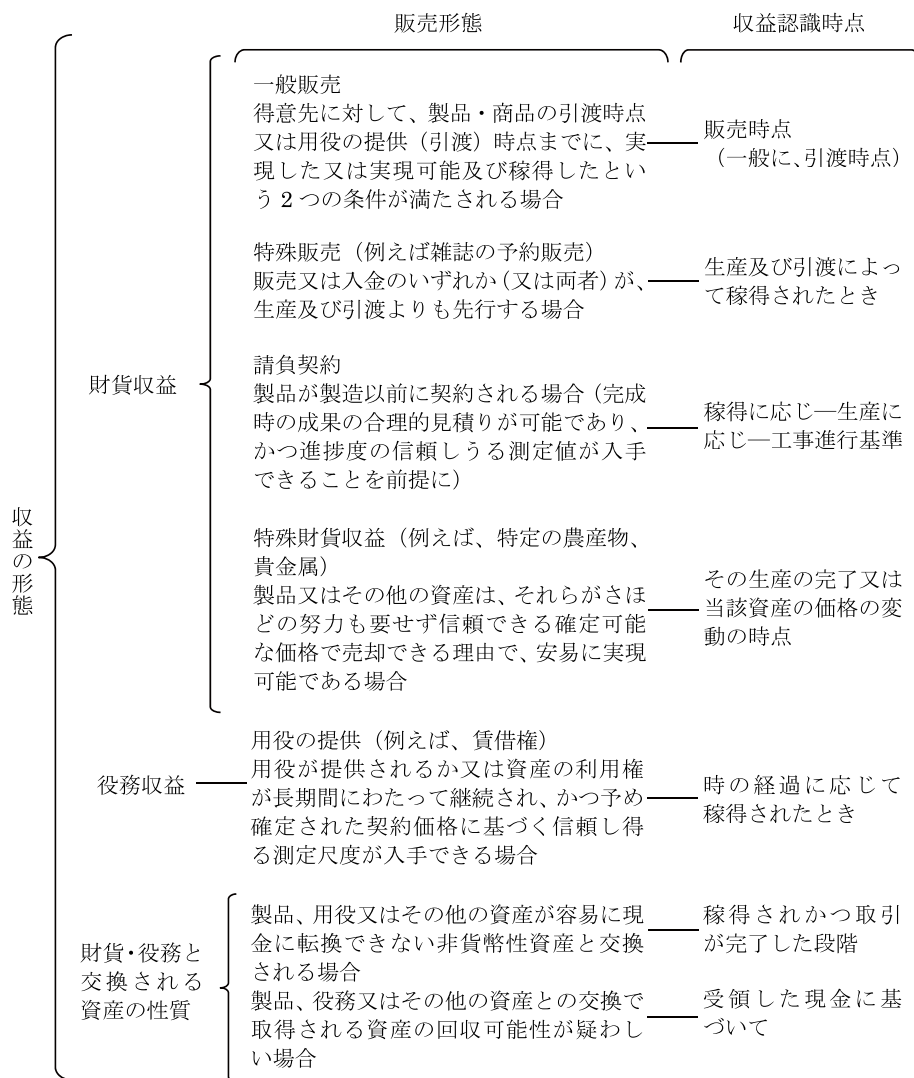


図1 SFAC 5号における収益認識の指針

出典：FASB 1984（par.84）に基づいて作成したものである。

2. 実現稼得過程アプローチに基づく収益認識の適用

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、テレビの販売時点で「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否かに依存する。事例1において、遂行された活動に対

事例1 実現稼得過程アプローチに基づく収益認識

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*.

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提供を遂行した。しかしながら、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。

要するに、現行収益認識基準である実現稼得過程アプローチに基づく収益認識時点の多様化問題により、類似する取引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。IASBとFASBは、財務報告の利用者に有用な会計情報を提供するために、包括的な収益認識基準の開発を進めている。

Ⅲ 収益認識に関する2011年公開草案

IASBとFASBは、顧客契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性についての有用な情報を財務諸表の利用者に報告するために、企業が適用しなければならない原則を定めることを目的として（FASB 2011, par.8）、2011年11月に公開草案『2010年公開草案「顧客契約から生じる収益」についての改訂』を公表した。

2011年公開草案は、現行のIASBの「財務報告概念フレームワーク」に従って、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、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせ、企業の通常の活動の過程で生じるものである（FASB 2011, par.1）」と定義している。また、2011年公開草案は、収益認識のコアとなる原則について、企業は、顧客への財やサービスの移転を描写するように、その財やサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で、収益を認識しなければならないと規定している（FASB 2011, par.3）。

このコアとなる原則を達成するために、企業は、表1のように、収益を認識しなければならない（FASB 2011, par.14）。

表1が示しているように、企業が履行義務の充足（すなわち、顧客契約に基づく約定の履行）を、当該履行義務の基礎となる約定した資産を顧客に移転することによって行うから、収益は財やサービスの支配が顧客に移転されたとき（又は移転されるに従って）認識されることになる。したがって、財やサービスがいつ顧客に移転されるかに関する判定が、提案された収益認識原則の適用における非常に重要なステップである。

Ⅳ 「所有に伴うリスク及び経済価値」と「支配」の概念

指摘するまでもなく、IASBとFASBの提案により、収益がいつ認識されるかに関する判定は、資産の支配の移転に焦点を当てているが、現行の収益基準の大半は、資産の所有に伴うリスク及び経済価値の移転を考慮することにより収益認識を行うことを企業に求めている。以下では、「所有に伴うリスク及び経済価値」と「支配」の概念を明確にし、この2つの規準に基づく収益認識の差異を比較してみる。

表1 収益認識の提案モデルを適用するステップ

手 順	具 体 的 な 内 容
ステップ1 顧客契約の識別	<p>契約とは、強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意である（FASB 2011, par.12）。次のすべての要件を満たす契約は、顧客契約に該当する（FASB 2011, par.14）。</p> <p>① 契約に経済的実質がある。</p> <p>② 各契約当事者が契約を承認しており、それぞれの義務の充足を確約している。</p> <p>③ 企業が移転される財やサービスに関する各契約当事者の権利を識別できる。</p> <p>④ 企業がそれらの財やサービスに関する支払条件を識別できる。</p>
ステップ2 個別の履行義務の識別	<p>企業は、契約において約定した財やサービスを評価し、どの財やサービス（又は財やサービスのどの束）が区別でき、したがって企業が個別の履行義務として会計処理すべきかどうかを識別しなければならない（FASB 2011, par.23）。</p> <p>企業が複数の財やサービスの移転を約定している場合、約定した財やサービスが区別できるときにのみ、それぞれを個別の履行義務として会計処理しなければならない。約定した財やサービスが区別できない場合には、企業は、区別できる財やサービスの束を識別するまで、その財やサービスを他の約定した財やサービスと結合しなければならない。場合によっては、契約に含まれている約定した財やサービスのすべてを単一の履行義務として会計処理することになる（FASB 2011, par.27）。</p>
ステップ3 取引価格の算定	<p>企業は、取引価格を算定するために、契約の条件及び自らの実務慣行を考慮しなければならない。取引価格は、顧客への財やサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者のために回収する金額を除く（FASB 2011, par.50）。</p>
ステップ4 個別の履行義務に対する取引価格の配分	<p>複数の個別の履行義務を有する契約について、企業は、個別の履行義務に対する取引価格の配分を、企業が個別の履行義務の充足と交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を描写する金額で行われなければならない（FASB 2011, par.70）。</p> <p>対価の適切な金額を個別の履行義務に配分するためには、企業は、個別の履行義務の基礎となる財やサービスの契約開始時点の独立販売価格を算定し、その取引価格を独立販売価格の比率で配分しなければならない（FASB 2011, par.71）。</p>
ステップ5 履行義務の充足時点で収益認識	<p>企業は、企業が約定した財やサービス（すなわち、資産）を顧客に移転することにより企業が履行義務を充足したときに（又は充足につれて）収益を認識しなければならない。資産は、顧客が当該資産の支配を獲得したときに（又は獲得するにつれて）顧客に移転される（FASB 2011, par.31）。</p>

1. 現行基準における「所有に伴うリスク及び経済価値」

国際会計基準第18号「収益」（以下ではIAS18号と表記する）は、物品の販売において、「物品の所有に伴うリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと」を収益認識要件のうち、1つの要件として規定している（IASB 2001b, par.14；訳書、パラグラフ14）。所有に伴う重要なリスク及び経済価値を買手にいつ移転したかを評価するには、取引の状況を調べる必要がある。多くの場合、所有に伴うリスク及び経済価値の移転は、法律上の所有権や占有の買手への移転と同時に発生する（IASB 2001b, par.15；訳書、パラグラフ15）。

要するに、現行の収益認識基準は、資産の所有に伴うリスク及び経済価値を考慮することにより資産の移転を評価することを企業に求めている。しかしながら、IASB と FASB

は、資産の移転を所有に伴うリスク及び経済価値に焦点を合わせることは適切ではないと判断した。

まず、IASBとFASBの現行の資産の定義は、企業が資産の認識又は認識の中止をいつ行うかを決定する際に「支配」を用いるため、資産の移転を判断するための指標である「所有に伴うリスク及び経済価値」の概念と理論的に整合していない。

次に、所有に伴うリスク及び経済価値の大部分（又は他の何らかの残余）が顧客に移転しているかどうかは、企業がリスク及び経済価値の一部を保持している場合には、企業にとって判断が困難となる可能性があるからである。したがって、資産の移転を判断するためのリスク・経済価値アプローチは、経済的に類似する取引について異なる会計処理となる可能性がある。資産の移転を支配を用いて判定することにより、資産がいつ移転されるかに関する判断がより整合的になる（FASB 2011, par.BC83）。

最後に、リスク・経済価値アプローチは、個別の履行義務の識別と矛盾する可能性がある。例えば、企業が製品を顧客に移転するが当該製品に関連したリスクの一部を保持する場合には、リスク及び経済価値に基づく判定では、リスクが除去された後でないと充足できない単一の履行義務を企業が識別する結果となる可能性がある。しかしながら、支配に基づく判定は、適切に2つの履行義務が識別される可能性がある。1つは製品について、もう1つは固定価格の維持管理契約のような残りのサービスについてである。それらの履行義務は、異なる時点で充足されることになる（FASB 2011, par.BC83）。

したがって、IASBとFASBは、上記の理由で、資産の移転を、所有に伴うリスク及び経済価値ではなく支配に焦点を当てることと提案し、それぞれの概念フレームワークでの資産の定義における支配の意味に基づいて支配の記述を開発した。

以下では、IASBとFASBが提案した収益認識原則において、収益認識時点の判定を左右する支配の概念を明らかにしたい。

2. 収益認識における「支配」の概念の開発

IASBとFASBは、約定した財やサービス（すなわち、資産）に対する支配とは、財やサービスの使用を指図し、当該資産からの残存する便益のほとんどすべてを享受する能力と決定した（FASB 2011, par.BC85）。「支配」の概念^③は、さらに3つの重要な部分で構成されている。

第1は、企業が収益を認識するためには、顧客が資産の使用を指図して当該資産からの残存便益のほとんどすべてを得る現在の能力を有していなければならない（FASB 2011,

par.BC85)」ことである。

第2は、「使用の指図」の概念である。顧客が資産の使用を指図する能力とは、顧客が当該資産を自らの活動に利用するか、当該資産を他の企業が活動に利用するか、当該資産を他の企業が活動に利用することを認めるか、又は他の企業による当該資産の利用を制限する権利を指す（FASB 2011, par.BC85）。すなわち、支配には、他の者が財やサービスの使用を指図したり便益を享受したりすることを妨げる能力も含まれる（FASB 2010, par.26）。

第3は、「便益の享受」の意味である。顧客が資産に対する支配を獲得するためには、資産からの残存する便益のほとんどすべてを得る能力を有していなければならない。概念上、財やサービスの便益は、潜在的なキャッシュ・フロー（キャッシュ・インフローの増加又はキャッシュ・アウトフローの減少）であり（FASB 2011, par.BC86）、顧客は、次のような多くの方法で、資産の便益を直接又は間接に獲得することができる（FASB 2011, par.32）。

- ① 財の製造又はサービス（公共サービスを含む）の提供のための当該資産の使用
- ② 他の資産を増価するための当該資産の使用
- ③ 負債の決済又は費用の削減のための当該資産の使用
- ④ 当該資産の売却又は交換
- ⑤ 借入金の担保とするための当該資産の担保差入れ
- ⑥ 当該資産の保有

3. 「所有に伴うリスク及び経済価値」と「支配」に基づく収益認識の差異

以上では、「所有に伴うリスク及び経済価値」と「支配」の概念をそれぞれ明らかにし、IASBとFASBが資産の移転を、所有に伴うリスク及び経済価値よりむしろ、支配に焦点を当てると決定した理由を説明してきた。以下では、事例2を挙げながら、「所有に伴うリスク及び経済価値」と「支配」に基づいて行われる収益認識の差異を比較してみる。

事例2 試用期間内返品可能な製品販売

A社とB社は、電化製品を販売する業者であり、顧客の購入を促すため、それぞれの販売促進政策を打ち出す。

A社は、購入から30日以内であれば顧客からの返品を受け入れ、購入価格の全額を返金している。B社は、顧客に30日間の使用を認める。この試用期間にB社はいつでも電化製品の返品を求めることができ、30日以内に電化製品が返品されない場合には全額の支払いを受ける権利を得る。

出典：FASB 2009（pars.4.11-4.14）に基づいて修正したものである。

事例2により、電化製品のリスク及び経済価値について、A社もB社も同様であり、契約開始時点で顧客に電化製品を引き渡し、顧客が30日以内にその電化製品を返品し対価の支払いを得られないリスクを負担する。

その一方、支配についてA社とB社は異なっている。Aの場合では、引渡時点で顧客は電化製品を支配しているため、当該電化製品は顧客の資産であり、A社はその電化製品に対して強制可能な権利を有していない。すなわち、電化製品は顧客の資産となるため、A社は引渡時点後に電化製品を支配していない。しかしながら、B社の場合では、電化製品は30日の使用期間が経過するまでB社の資産である。それまではB社が当該電化製品に対して強制可能な権利を有しており、当該電化製品を支配している。IASBとFASBの「資産の支配」の移転の提案により、事例2において、A社でもB社でも返品の可能性は同じであるが、誰が資産を所有しているかを決定しているのは、返品の可能性よりむしろ、電化製品の支配に基づいている。

IASBとFASBは、2010年公開草案において提案した「支配」の意味を踏まえて、2011年公開草案において「支配」の移転に関する指針を提供している。以下では、「支配」の移転規準により、収益認識時点がどのように判定されるかについて、検討したい。

V 収益認識における「支配」の概念の適用

約定した資産の支配を顧客へ移転することは、履行義務の充足（すなわち、収益の認識）の必要条件であるので、資産の支配の移転方式が異なることにより、履行義務の充足パターンも異なってくる。IASBとFASBは、履行義務の充足について、一定期間にわたり履行義務が充足されるパターンと一時点で履行義務が充足されるパターンを規定している。

1. 一定期間にわたり充足される履行義務

IASBとFASBは、次の2つの要件のうち、少なくとも1つが満たされている場合には、企業は財やサービスの支配を一定期間にわたり、したがって、履行義務の充足と収益の認識を一定期間にわたり行うと規定している（FASB 2011, par.35）。

- ① 企業の履行により、資産が創出されるか又は増値し、資産の創出又は増値につれて顧客が当該資産を支配する。
- ② 企業の履行により、企業が他に転用できる資産が創出されず、かつ、次の要件のうち、少なくとも1つに該当する。

- i 企業の履行につれて、顧客が企業の履行による便益を同時に受け取り消費する。
- ii 他の企業が顧客に対して残りの義務を履行するとした場合に、当該他の企業は、企業が現在までに完了した作業を実質的にやり直す必要がない。
- iii 企業が、現在までに完了した履行についての支払いを受け取る権利を有しており、契約を約定のとおり履行すると見込んでいる。

次の事例３は、資産を企業が他に転用できるかどうかの決定、及び一定期間にわたる履行義務の充足要件の判定についての事例である。

事例３ 資産を企業が他に転用できるかどうかの判定

企業が、居住用不動産を開発し、個々のユニットの販売を始め、建設の開始に必要な最低限の数の契約を締結した。企業は契約を約束どおりに履行すると見込んでいる。

顧客は、まだ占有の準備ができていない所定のユニットについて拘束力のある販売契約を企業と締結した。顧客は契約開始時点で返金不能の預け金を支払い、契約期間を通じて支払うと約束する。これらの支払いは、企業が履行義務を充足することに対する対価であり、企業が契約に従って完成したユニットを引き渡すことができない場合にのみ、支払いが返金される。企業は、契約完了時点にのみ最後の支払いを受け取る（すなわち、顧客がユニットに対する占有を得るとき）。

顧客は、支払資金を調達するために、金融機関から資金を借り入れる。融資者は、顧客に代わって企業に直接に支払い、顧客に対してフル・リコースを有する。顧客は、融資者の承認を得たうえで、部分的に完了したユニットに対する自らの持分を売却できる。顧客は、基本的なデザインの軽微な変更を指定することができるが、ユニットのデザインの主要な構造的要素の指定又は変更はできない。契約により、企業は別の顧客に所定のユニットを移転することができない。

出典：FASB 2011（par.IE86）

事例３により、当該契約は、そのユニットを別の顧客へ振り向けることを妨げる実質的な条件としているので、企業の履行により創出された資産は、企業が他に転用できない。そのため、当該契約は上記の要件②の i と ii を満たしている。また、顧客は、企業が履行義務を充足することに対して対価を支払う義務があるので、企業は、現在までに完了した履行義務に対する支払いを受け取る権利を有していると判断する。さらに、企業は契約を約束どおりに履行すると見込んでいる。そのため、当該契約は、上記の要件②の iii を満たしている。したがって、事例３により、企業が一定期間にわたって充足する履行義務を有していることが示されている。

2. 一時点で充足される履行義務

IASB と FASB は、履行義務が一定期間にわたり充足されるものではない場合には、企業は当該履行義務を一時点で充足すると規定している。約定した資産の支配を顧客が獲得し、企業が履行義務の充足時点を決定するために、企業は、支配に関する要求事項を考慮

し、さらに、次の支配の移転指標を考慮しなければならない（FASB 2011, par.37）。

- ① 企業が資産について支払いを受け取る現在の権利を有している。
- ② 顧客が資産の法的所有権を有している。
- ③ 企業が資産の物理的占有を移転した。
- ④ 顧客が資産の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を有している。
- ⑤ 顧客が資産を検収した。

以下では、事例4に基づき、個別の履行義務の識別、及び履行義務の充足時点の決定について検討したい。

事例4 損失リスクを伴う製品出荷

企業は、顧客と製品の販売契約を締結し、第三者である運送業者を依頼して製品を配送する。契約の引渡条件は、出荷時に FOB、すなわち、製品が荷積みされた時点で製品の法的所有権が顧客に移転されるのである。企業の過去の商慣行に従って、製品が輸送中に破損又は紛失した場合には、追加的なコストなしに、交換となる製品を顧客に提供する。企業は、破損した製品を交換するという過去の慣行により、履行義務が黙示的に創出されているものと判断している。

出典：FASB 2011（par.IE86）

事例4により、企業は、(a)顧客に製品を提供し、(b)輸送中の損失のリスクを負担するという2つの履行義務を有している。顧客は出荷時点で製品に対する支配を獲得する。その時点では、顧客は製品の物理的占有を有していないが、顧客には法的権利があるため、当該製品を他者に販売する（又は他者との間で交換する）ことができる。また、企業は当該製品を他の顧客に販売することができなくなっている。

事例4では、企業が負担する2つの履行義務のうち、企業は出荷時点（一時点）で(a)顧客に製品を提供する履行義務のみを充足した。(b)輸送中の損失のリスクを負担する履行義務について、企業は、当該履行義務が充足されるにつれて、当該履行義務に配分された取引価格で収益を認識する。

VI 結びに代えて

繰り返すまでもなく、実現稼得過程アプローチは、実現した又は実現可能及び稼得したについての解釈が曖昧であるため、実務上、収益認識の時点の判定について混乱を招いてしまう。その結果、実務上、経済的に類似する取引について異なる会計処理が行われ、会計情報の比較可能性が損なわれる。したがって、より高品質のある会計情報を提供するこ

とを目的として、IASBとFASBは、収益認識プロジェクトを発足し、資産負債アプローチに基づく包括的な収益認識基準の開発を進めてきた。

IASBとFASBは、収益の定義と収益の認識原則との理論的一貫性を実現するために、既存の収益の定義を支持したうえで、資産・負債の変動に焦点を合わせる新たな収益認識基準を提案した。収益認識基準の開発において、収益がいつ認識されるべきか、すなわち、収益認識時点の判定は、収益認識基準の開発における根本的な問題である。これについて、IASBとFASBは、企業が約定した資産を顧客に移転することにより企業が履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）収益を認識すると規定しており、資産の移転に関する判定は支配に焦点を当てると決定した。

支配を用いて資産の移転を判定することは、資産・負債の変動に焦点を合わせる収益の定義と整合している。現行のIASBとFASBの概念フレームワークにおける資産の定義⁽⁴⁾によると、資産の本質としての将来の経済的便益は、法的所有権のみに起因するものではなく、資源に対する支配権にまで拡大しているため、支配は資産の定義と緊密に結び付けられている。したがって、収益認識における「支配」の概念の導入により、資産・負債の変動に焦点を合わせる収益の定義と、資産の定義の要素である支配を用いる収益認識時点の判定基準との間の理論的一貫性が達成することができる。

また、所有に伴うリスク及び経済価値の大部分が顧客に移転しているかどうかは、企業がリスク及び経済価値の一部を留保している場合には、企業にとって判断が困難となる可能性があることに対して（FASB 2011, par.BC83）、資産の移転について支配を用いて判定することは、より明確な規準を提供し、その判定基準により、企業の判断は容易になる。

その一方、財の販売において、資産が企業から顧客に移転することは明確であるため、支配の移転の判定規準は、財の販売に関する履行義務に適用した場合には最も有用であるが、多くのサービス契約ではサービス資産が創出されるのと同時に消費されるため、顧客がサービスの支配をいつ獲得するか決定が困難な場合があると指摘されている（FASB 2011, par.BC87）。しかしながら、この問題の本質は、財の販売とサービスの提供に関する履行義務の充足パターンが異なることであり、支配の移転規準の適切性に関するものではないと付度する。したがって、サービス契約に関する支配の移転を判断する際に、企業は、顧客の支払時期などの契約条項を補助的な判断指標として、支配の移転を判定することができると思われる。

要するに、収益認識に支配の概念を導入することは、収益認識の判定についてより明確な規準を提供し、その意味で、収益認識時点の不明瞭性の改善が期待できる。また、支配

と資産の概念との定義上の関係があるため、収益認識時点の判定を支配の移転に依拠することは、収益の定義と収益の認識原則との間の理論的一貫性を高める堅固な理論基礎を提供していると言えるのである。

注

- (1) 実現したおよ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・広瀬訳 2002, 脚注50)。
- (2) 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.50; 平松・広瀬訳 2002, 脚注50)。
- (3) IASB と FASB は、支配が移転したかどうかの判定が、企業又は顧客のいずれの観点からも適用できることに着目した。収益を認識できるのは、売手が財やサービスの支配を放棄するとき、又は顧客が当該財やサービスの支配を獲得するときである。多くの場合、両方の観点は同じ結果となる可能性が高いが、IASB と FASB は、企業が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って収益を認識するリスクを最小限に減少させるため、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 (FASB 2011, par.BC86)。
- (4) IASB の概念フレームワークでは、資産とは、「過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源をいう (IASC 2001a, par.49; 訳書, パラグラフ49)」と規定されている。また、SFAC 6 号『財務諸表の構成要素』では、資産について「過去の取引または事象の結果として、ある特定の実体により取得したまたは支配されている、発生の可能性の高い将来の経済的便益である」と述べられている (FASB 1985, par. 25; 平松・広瀬訳 2002, パラグラフ25)。

参 考 文 献

- FASB (1984) SFAC No.5 *Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprise*. (平松一夫・広瀬義州訳 (2002)『FASB 財務会計の諸概念 (増強版)』中央経済社).
- FASB (1985) SFAC No.6 *Elements of Financial Statements*. (平松一夫・広瀬義州訳 (2002)『FASB 財務会計の諸概念 (増強版)』中央経済社).
- FASB (2008) DISCUSSION PAPER, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*.
- IASB (2001a) *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, Revised. (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®) 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®) 2007』レクシスネクシス・ジャパン).
- IASB (2010) EXPOSURE DRAFT *Revenue From Contracts With Customers*. (ASBJ (2010) 公開草案『顧客との契約から生じる収益』日本語版).
- IASB (2011) EXPOSURE DRAFT A revision of ED/2011/6 *Revenue From Contracts With Customers*. (ASBJ (2011) 公開草案『「顧客との契約から生じる収益」の改訂』日本語版).
- 浦崎直浩 (2008) 「会計基準のコンバージェンスとその論点」『国際会計研究学会年報2007年度』, 5 -

- 13頁.
- 辻山栄子（2009）「正味ポジションに基づく収益認識—その批判的検討」『企業会計』第61巻第9号，6-15頁.
- 徳賀芳弘（2003）「資産負債中心観における収益認識」『企業会計』第55巻第11号（2003年11月），35-41頁.
- 松本敏史（2009）「収益の認識と負債の認識」『企業会計』第61巻第2号（2009年2月），48-57頁.
- 万代勝信（2008）「収益認識プロジェクトの概要」『企業会計』第60巻第8号，18-25頁.
- 姚小佳（2009）「収益認識に関する欧州提案の検討」『商経学叢』第56巻第1号（2009年7月），625-645頁.
- 姚小佳（2010）「工事契約の収益認識に関する検討」『商経学叢』第57巻第2号（2010年7月），279-296頁.