

論文

収益認識基準の開発における欧州提案の意義

The Significance of “Revenue Recognition- A Europe Contribution”
in Revenue Recognition Standard Development姚 小佳¹⁾

Xiaojia Yao

■Abstract

EFRAG issued “Revenue Recognition- A Europe Contribution” in July 2007 to publish in a joint project on the development of revenue recognition standards from IASB and FASB. “Revenue Recognition- A Europe Contribution” proposed revenue definition and revenue recognition approach based on asset and liability approach. “Revenue Recognition- A Europe Contribution” proposed four approaches about revenue recognition. Approach D is most favored. However, IFRS No.15 is similar to approach for revenue recognition process. Therefore, this paper examines the proposal of “Revenue Recognition- A Europe Contribution” and uses the case of multiple-element arrangements to examine the significance of “Revenue Recognition- A Europe Contribution” in revenue recognition standards development.

キーワード：収益認識、IFRS15号、資産負債アプローチ、決定的事象アプローチ、継続アプローチ

Key Words: Revenue recognition, IFRS 15, Asset liability approach, Critical event approaches, Continuous approaches

I はじめに

周知のように、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は、その中心概念である「実現」・「稼得」の解釈が曖昧であるため、収益の早期計上や過大表示などの実務上の問題は絶えず存在していた。また、米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board 以下、FASB）の概念ステートメント（Statement of Financial Accounting Concepts 以下、SFAC）5号「営利企業の財務諸表における認識と測定」における収益認識の基準とSFAC6号「財務諸表の構成要素」における収益の定義は異なる考え方に基づいているため、収益認識に関する理論上の相互矛盾を取り除く必要もあった¹⁾。さらに、経済発展に伴う新しい取引形態である複数要素契約（multiple-element arrangements）を扱う会計基準が欠如しており、当該契約に対応できる会計基準の開発も喫緊課題となってきた。以上のことを背景として、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board 以下、IASB）とFASBは、2002年に収益認識基準の開発に関する共同プロジェクトを開始した。

収益認識基準の開発はIASBとFASBとで行われているが、従来、IASBと緊密な関係を持っていた欧州連合（以下、EU）は、IASBへの影響力を保つために、欧州財務報告諮問グループ（Europe Financial Reporting Advisory Group 以下、EFRAG）を発足し、「欧州における事前の

会計活動（Pro-active Accounting Activities in Europe 以下、PAA in E）」を始めた。EFRAGは、IASBに積極的に発信するために、討議資料「収益認識－欧州の貢献（Revenue Recognition- A Europe Contribution 以下、欧州提案）」をPAA in Eの一環として、2007年7月に公表し、2008年4月に、IASBとFASBは、EFRAGが公表した欧州提案の検討を行った。

その後、IASBとFASBは、2008年の討議資料（DISCUSSION PAPER, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*）、2010年の公開草案（EXPOSURE DRAFT *Revenue From Contracts With Customers*）と2011年の改訂公開草案（EXPOSURE DRAFT A revision of ED/2011/6 *Revenue From Contracts With Customers*）の公表を踏まえて、2014年5月に国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards 以下、IFRS）15号「顧客契約から生じる収益（*Revenue From Contracts With Customers*）」を公表するに至った。

欧州提案は、収益認識アプローチについて4つのアプローチを提示しており、そのうち、IAS11号における工事進行基準と類似する考え方を持つアプローチDは最も見込みのあるアプローチであるとされ、多くの支持を得られたが、IASBとFASBが2014に公表した最終的な収益認識基準であるIFRS15号においてとられた考え方は、収益の認識プロセスにおいて欧州提案におけるアプローチCと類似していると考えられる。したがって、本稿は、欧州提案

1) 近畿大学産業理工学部 准教授

の内容を検討し、複数要素契約の事例を用いて、欧州提案とIFRS15号との比較を行い、収益認識基準の開発における欧州提案の意義を再び検討しようとするものである。

II 欧州提案の概要

1. 欧州提案における収益の定義

欧州提案は、「すべての業種及び事業に適用できる包括的な原則を開発しようとする（EFRAG 2007, par.1.26）」を目的として、「損益計算書においてどのような項目を認識すべきであるか、又は、それらの項目をどのように認識すべきであるか（EFRAG 2007, par.1.27）」に焦点を合わせている。

欧州提案は、資産負債アプローチに基づいて、IASB概念フレームワークにおける収益の定義を勘案しながら、収益の定義を提示している。IASBは、インカム（income）を「収益（revenue）と利得（gain）の両方（IASB 2001, par.74）」を含む広義の概念として捉え、「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であり、持分参加者からの拠出に関するもの以外の持分の増加を生じさせるものをいう」と定義している。そして、収益は、「企業の通常の活動の過程において発生し、売上、報酬、利息、配当、ロイヤリティー及び賃料を含む様々な名称で呼ばれている（IASB 2001, par.74）」。

欧州提案では、収益を「企業が顧客契約に基づいて行われる活動を遂行することから生じる、経済的便益のグロス・インフロー」であると定義している（EFRAG 2007, par.2.34）。

また、収益の属性について、以下のように説明している（EFRAG 2007, pars.2.14-2.33）。

- ① 収益とは特別のタイプの資産の増加あるいは負債の減少である。

- ② 収益はグロスの概念である。
- ③ 収益は必ずしも強制的な権利と義務のみから発生するものではない。
- ④ 収益は顧客契約に従って行われる活動の一種の尺度である。契約が締結されなければ、収益は発生しない。収益は契約締結時点で発生しない。
- ⑤ 収益は必ずしも交換を伴うものではない。
- ⑥ 収益は通常の活動の過程を通じて生じるものである。

欧州提案では、収益は、IASBの「企業の通常の活動」よりむしろ、「顧客契約に基づいて行われる活動」から生じると述べられており、顧客契約の存在が強調されている。また、収益は、「経済的便益のグロス・インフロー」であると説明しており、ストックよりフローの概念を用いている点で、収益費用アプローチの考え方を反映している一方で、収益の属性については「特別のタイプの資産の増加あるいは負債の減少」とも述べてられていることから、資産負債アプローチの考え方も反映されている。したがって、欧州提案における収益の定義は、資産負債アプローチと収益費用アプローチの両方に基づく複合概念である。

2. 欧州提案における収益の認識アプローチ

欧州提案は、「資産の増加又は負債の減少に焦点を合わせ（EFRAG 2007, par.3.2）」、「収益はいつ発生するか」について、決定的事象アプローチ（critical event approaches）と継続アプローチ（continuous approaches）を提案している。

決定的事象アプローチは、IAS18号「収益」の考え方に類似しており、アウト・プットに着目し、顧客の視点により契約における履行義務の遂行を評価するアプローチであるのに対して、継続アプローチは、IAS11号「工事契約」

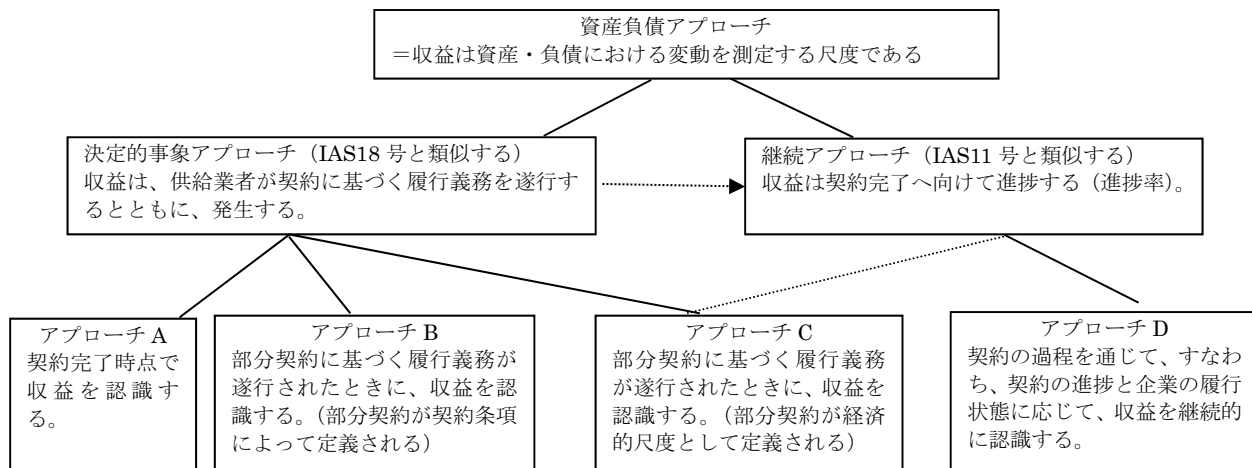


図1 欧州提案における4つの収益認識アプローチ
出典：EFRAG 2007 (par.5.6)；草野2008 (図表1)

の考え方に類似しており、イン・プットに着目し、企業の視点により契約における履行義務の遂行を評価するアプローチである（EFRAG 2007, par.4.7）とされている。

図1に示しているように、決定的事象アプローチは、「契約上の特定事象あるいは閾値（決定的事象）に達したとき、契約に基づく（全部又は一部の）収益を認識する（EFRAG 2007, par.3.33）」考え方である。さらに、「決定的事象」の捉え方により、決定的事象アプローチは、アプローチA、アプローチBとアプローチCの3つのアプローチに分けられる。

アプローチAは、「資産の増加又は負債の減少は、獲得した対価に対する請求権（rights to consideration）の形で、契約の完了時点にのみ発生する（EFRAG 2007, par.3.14）」ということを前提としているので、顧客契約に基づくすべての履行義務が遂行された時に、収益を一括して認識する方法であり、契約完全遂行アプローチと言われている。このようなアプローチAは簡単な取引に対しては問題がないが、履行義務の遂行が長期間である契約に対して、企業が顧客契約に基づく義務を実際に遂行し、その部分に関連する対価に対しては請求権を持つにもかかわらず、すべての契約が完了するまで収益は発生しない（EFRAG 2007, par.5.10）。

そこで、より複雑な取引に適用できるようにするために、アプローチBが提案された。アプローチAは全体の契約に焦点を合わせているが、アプローチBは契約において企業が遂行した履行義務及び完了した履行義務の結果として対価に対する請求権に焦点を合わせている。アプローチBは、対価に対する請求権が、契約に基づく義務履行の完了時点以外に発生することもあるので、対価に対する請求権が契約完了時点までに生じることを前提としている（EFRAG 2007, par.3.17）。アプローチBは、請求権の発生時点によって顧客契約を部分契約まで分割することを必要（EFRAG 2007, par.3.19）としており、収益は、「企業が部分契約により生じるすべての履行義務を遂行した時に発生する（EFRAG 2007, par.3.20）」。

したがって、アプローチBに基づいて、より複雑な取引に対して、契約完了の前に対価に対する請求権を規定する契約条項がある場合に、収益はアプローチAより早い時点で認識される。しかし、対価に対する請求権に関する契約事項が存在しなければ、企業が顧客契約に基づく義務を完了した場合であっても、収益は発生しないのである（EFRAG 2007, par.5.15）。

アプローチCは、取引の形式よりむしろ契約の本質による契約の分割を重視する。アプローチBのように対価に対する請求権に焦点を合わせるのではなく、契約を顧客に

とって価値のあるアウト・プット項目²ごとに分割した上で、収益をその部分契約の充足に応じて認識する方法である。顧客にとって価値のあるアウト・プット項目は、使用目的において顧客にとって有用であるかどうか³、また、その使用目的において自身の価値を反映する価格で顧客によって売却できるかどうか⁴ということである（EFRAG 2007, par.3.65）。すなわち、アプローチCは契約の分割を必要としているが、その部分契約の分割規準は、アプローチBのように契約の形式に基づくのではなく、顧客にとって使用可能又は販売可能な項目が存在するか否かに基づくのである。

アプローチCは、アプローチAとアプローチBを修正したものであり、複数要素契約の分割に明瞭な原則を提供することができるため、決定事象アプローチのうち、最も見込みのあるアプローチである（EFRAG 2007, par.5.18）とされたが、アプローチAとアプローチBより複雑であり、首尾一貫して適用するためには、多くのガイダンスが必要とされている（EFRAG 2007, par.3.81）。そのため、アプローチCは、包括的な収益認識基準を開発するというIASBとFASBの目標に整合しないため、最終的に支持を得られなかった。

その一方、アプローチD（継続アプローチ）は、「契約の進捗と企業の履行と共に、契約の過程を通じて収益を継続的に認識する（EFRAG 2007, par.4.2）」方法である。アプローチDは、企業の視点から、顧客契約における企業の履行を測定するものであり、IAS11号における工事進行基準の考え方と類似している。

決定的事象アプローチの代表であるアプローチCとアプローチDが各種の取引に適用される際の会計処理の考え方を比較すると次の表1ようになる。なお、具体的な取扱いはIV・1で説明する。

以上の分析により、簡単な商品販売に関して、アプローチCとアプローチDに基づく会計処理が同様はあるが、契約がより複雑になる場合には、差異が生じることから、アプローチCは、契約を部分契約まで分割し、それぞれの部分契約の遂行時点で収益を認識するが、アプローチDは、顧客契約に企業の履行と共に収益を認識するので、アプローチDに基づく収益は、アプローチCに基づく収益より早い時点で認識される可能性がある。このような相違は、誰の視点からかによって、欧州提案における収益の定義の中の「顧客契約に基づく活動」に対する解釈が異なることに起因している。アプローチCは、顧客の視点から、契約に基づいて企業が何らかの履行義務を完了したかを測定する一方で、アプローチDは、企業の視点から、契約に基づいて企業が何らかの履行義務を遂行したかを測定している

表1 アプローチCとアプローチDとの比較

	アプローチC	アプローチD
①即時引渡の商品販売	取引により生じるすべての収益は、契約が締結されかつ完了した後、直ちに生じる。	取引により生じるすべての収益は、契約が締結かつ完了した後、直ちに生じる。
②後日引渡される在庫商品の販売(保管サービスなし)	収益は、商品が引き渡されるまで発生しないが、引渡時点で発生する。	商品販売に関する収益は直ちに発生する。引渡に関する収益は引渡時点に認識される。
③後日引渡のために企業が製造する必要がある製品の販売(保管サービスなし)	収益は製造過程にわたって様々な時点で発生する可能性がある。	商品販売に関する収益は製造過程が進行するとともに発生する。引渡に関する収益は引渡時点に認識される。
④サービス	場合による。(a)提供されるサービスが反復である場合には、収益は毎日発生する。(b)その一方、提供されるサービスが反復ではない場合には、収益は通常契約完了時点で発生しないが、提供されるサービスが単独の要素まで分割することができれば、各々の要素ごとに収益は発生する。	収益は、サービスが提供されるとともに発生する。
⑤取引の完了時、また、取引がすぐに完了しない場合に提供されるサービス(法律上の専門的な見解)	場合による。収益はサービス提供時点の前に様々な時点で発生する可能性がある。	収益は、サービスが提供されるとともに発生する。
⑥長期請負工事契約	大多数の契約において、収益は工事が完了するまで発生しないが、完了時点で発生する。	収益は、工事が進行するとともに発生する。

出典：EFRAG 2007 (par.5.26) に基づき修正したものである。

のである。

また、アプローチCもアプローチDも一定の条件を満たす場合には、契約を分割することができるのであるが、先述のとおり、アプローチCの場合には一貫して適用するための多くの細則を必要とすることから、包括的な収益認識基準を開発するという目的に反することになる。これに対して、アプローチDの考え方は、IAS11号に類似しており、すべての環境状況に適用できる一貫した方法を提供することは可能であるとEFRAGは評価している (EFRAG 2007, par.4.63)。

Ⅲ IFRS15号「顧客契約から生じる収益」の公表

1. IFRS15号「顧客契約から生じる収益」の目的と範囲

IASBは、IFRS15号の目的について、「顧客契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に関する有用な情報を財務情報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である (IASB 2014, par.1)」と規定している。また、この目的達成のため、IFRS15号が提案した中心となる原則は、「企業が収益認識を、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又は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描写するように行われなければならないというものである (IASB 2014, par.2)」と述べられている。

IFRS15号は、すべての契約に適用されるが、IFRS16号「リース」とIFRS17号「保険契約」に含まれる契

約⁵、IFRS9号「金融商品」、IFRS10号「連結財務諸表」、IFRS11号「共同支配の取決め」、IAS27号「個別財務諸表」とIAS28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の範囲に含まれる金融商品及びその他の契約上の権利又は義務、顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために同業他社との非貨幣性交の交換に関する契約⁶を除くと説明している (IASB 2014, par.5)。

2. IFRS15号における収益の認識・測定原則

IFRS15号は、「広義の収益 (income) は資産の流入若しくは増価又は負債の減少という形での当該会計期間中の経済的便益の増加のうち持分の増加を生じるもの (持分参加者からの拠出に関連するものを除く) であり、収益 (revenue) を広義の収益のうち、企業の通常の活動の過程で生じるものである (IASB 2014, Appendix A)」と定義している。

先述したように、IFRS15号における基本的な原則は、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又は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する。この基本原則に基づいて、IFRS15号における認識モデルは、以下の表2に示しているように、5つのステップで構成されている⁷。

表2 IFRS15号における収益認識の5つのステップ

ステップ1 顧客契約の識別	企業は、IFRS15号の範囲に含まれる以下の条件のすべてに該当する顧客契約を会計処理しなければならない（IASB 2014, par.9）。契約の当事者が、経済的実質のある契約を承認しており義務の履行を確約している。企業が、移転すべき財又はサービスに関する各当事者の権利と支払条件を識別でき、さらに、顧客に移転する財又はサービスと交換に権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いと確認できる（IASB 2014, par.9 (a) (b) (c) (d) (e)）。
ステップ2 履行義務の識別	契約開始時、企業は顧客契約において約束した財又はサービスを評価し、顧客に移転する約束のそれぞれを履行義務として識別する（IASB 2014, par.22）。顧客に約束している財又はサービスは、当該財又はサービスが別個のものであり ⁸ 、かつ当該財又はサービスを移転する約束が契約の観点において別個のもの ⁹ である（IASB 2014, par.27）。
ステップ3 取引価格の算定	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取引慣行を考慮しなければならない。取引価格は、顧客への約束した財又は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。顧客契約において約束された対価には、固定金額、変動金額、あるいはその両方が含まれる場合がある（IASB 2014, par.47）。
ステップ4 各履行義務における 取引価格の配分	取引価格を配分する際の目的は、企業が各履行義務に対する取引価格の配分を、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転するの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うことである（IASB 2014, par.73）。この配分目的を果たすため、企業は、契約で識別されている各履行義務に対する取引価格の配分を独立販売価格の比率に基づいて行う（IASB 2014, par.74）。
ステップ5 各履行義務の充足時点 における収益の認識	企業は、約束した財又はサービス（すなわち、資産）を顧客に移転することによって企業が各履行義務を充足した時に（又は充足につれて）、各履行義務に配分された取引価格を収益として認識する。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（又は獲得するにつれて）である（IASB 2014, par.31）。

IV 収益認識におけるIFRS15号と欧州提案との比較

1. IFRS15号における収益認識原則と欧州提案の収益認識アプローチとの比較

以上では、IFRS15号と欧州提案における収益の定義と認識原則をそれぞれ明確にしてきた。次に、複数要素契約の事例を挙げて、収益認識プロセスにおけるIFRS15号と欧州提案の異同点を検討する。

(1) IFRS15号に基づく収益認識の会計処理

上記の事例は、製品A、BとCの販売および製品Cの保証サービスの提供に関する複数要素契約である。すなわち、IFRS15号における収益認識原則のステップ2により、事例1は、財の販売（製品A、BおよびCの販売）とサービスの提供（製品Cの保証サービス）に関する2つの種類の履行義務がある。また、製品A、BおよびCの顧客への引渡時点はそれぞれ異なっているため、財の販売に関する履行義務はさらに、製品Aの販売、製品Bの販売および製品Cの販売という3つの履行義務に分割することができる。

したがって、事例1は、製品Aの販売、製品Bの販売、製品Cの販売および製品Cの保証サービスの提供という4つの履行義務で構成されている。

事例1の契約条件により、製品A、BおよびCをセットで購入する場合には、単独で購入する場合により安くなるため、製品A、BおよびCの取引価格は、製品A、BとCの独立販売価格に基づいて配分される必要がある。一方、製品Cに関連する保証サービスの代金は、その他の要素に影響されないため、再計算される必要がない。したがって、取引価格110万円は、表3に示しているように、製品Aの販売契約、製品Bの販売契約、製品Cの販売契約と製品Cの保証サービスの提供という4つの履行義務まで配分されている。

IFRS15号における収益認識原則のステップ5により、製品A、BとCの販売に関する履行義務は、製品A、BとCを顧客に引き渡すことにより遂行されるが、製品Cの保証サービスに関する履行義務は、2年間にわたって継続的に

事例 複数要素契約の収益認識

企業Rは、通常、製品Aを40万、製品Bを20万、製品Cを60万で個別販売している。また、企業Rのオリジナル製品であるCについては、その保証サービスを通常、1年間1万円で販売している。

20X7年1月1日に、企業Rと顧客は、以下のような販売契約を締結した。

- ① 製品A、BとCを1セットにして108万円で販売する。
 - ② 企業Rは、製品Aを20X7年2月1日に、製品Bを20X7年3月1日に、製品Cを20X7年4月1日に顧客に引き渡す。
 - ③ 企業Rのオリジナル商品である製品Cについて、企業Rは、20X7年4月1日から20X9年3月31日までの2年間の保証サービスを2万円で提供する。
 - ④ 顧客は、製品A、BとCの購入代金と製品Cに関する保証サービスの代金を製品Cの引渡時点に全額110万円を支払う。
- ※製品A、BとCの引渡に関する費用なし。

表3 IFRS15号に基づく取引価格の配分

単位：万円

識別された履行義務	独立販売価格	比率	配分される取引価格
製品Aの販売	40	$40 \div (40 + 20 + 60)$	36
製品Bの販売	20	$20 \div (40 + 20 + 60)$	18
製品Cの販売	60	$60 \div (40 + 20 + 60)$	54
製品Cの保証サービス	2	—	2

表4 それぞれの履行義務の充足に関する収益の認識

個別の履行義務	収益の認識時点（期間）	認識される収益の金額
製品Aの販売	20X7年2月1日	36万円
製品Bの販売	20X7年3月1日	18万円
製品Cの販売	20X7年4月1日	54万円
製品Cの保証サービス	20X7年4月1日～20X9年3月31日	2万円

表5 複数要素契約の事例に関するIFRS15号と欧州提案の収益認識プロセス

履行義務		IFRS15号	アプローチC	アプローチD
製品Aの販売	在庫あり	20X7年 2月1日	20X7年2月1日	20X7年1月1日
	製造必要		製造過程の様々な時点で	製造の進捗度に応じて発生
製品Bの販売	在庫あり	20X7年 3月1日	20X7年3月1日	20X7年1月1日
	製造必要		製造過程の様々な時点で	製造の進捗度に応じて発生
製品Cの販売	在庫あり	20X7年 4月1日	20X7年4月1日	20X7年1月1日
	製造必要		製造過程の様々な時点で	製造の進捗度に応じて発生
製品Cの保証サービスの提供		20X7年4月1日～ 20X9年3月31日	20X7年4月1日～ 20X9年3月31日	20X7年4月1日～ 20X9年3月31日

遂行される。すなわち、製品A、BとCの販売に関する履行義務の遂行は一時点（引渡時点）で充足されるが、製品Cの保証サービスに関する履行義務は一定の期間（保証サービスの提供期間）にわたり充足されるのである。したがって、それぞれの履行義務の充足に関する収益の認識時期と金額は、表4のとおりである。

(2) 欧州提案に基づく収益認識プロセス

欧州提案は収益認識の定義と認識アプローチについて提案しているが、収益の測定について言及していない。以下では、先述の複数要素契約の事例に対して、決定的事象アプローチの中、最も見込みがあるとされていたアプローチCとアプローチDに基づく収益の認識プロセスを適用した場合のみを検討する。

事例の契約事項によると、企業と顧客との契約は20X7年1月1日に締結され、製品の引渡は、その後の2月1日、3月1日と4月1日の3回にわたって行われる。すなわち、契約の販売時点と引渡時点は同一ではない。アプローチCとアプローチDを適用する場合には、製品A、BとCについて、在庫品のある商品の販売であるか、企業の製造を必要とし後日に引渡をする販売であるかによって、認識プロセスが

異なってくる。

表5は、複数契約の事例に関するIFRS15号と欧州提案の収益認識プロセスを示すものである。表5によると、製品A、BとCの販売は、在庫のある場合の販売である場合は、アプローチCに基づけば、製品A、BとCの販売に関する収益はそれぞれの引渡時点に認識され、製品Cの保証サービスに関する収益は毎日認識される。これに対して、アプローチDに基づけば、製品A、BとCの販売に関連する収益は契約締結時に直ちに認識され¹⁰、さらに、製品Cの保証サービスに関する収益は、保証サービスの提供とともに認識される。

その一方で、企業の製造を必要とし後日に引渡を行う場合には、製品A、BおよびCの販売については、アプローチCに基づけば、製品A、BおよびCの製造過程の様々な時点で収益が発生する可能性があり、製品Cの保証サービスにする収益は毎日認識される。これに対して、アプローチDに基づけば、製品A、BとCの販売に関する収益はそれぞれの製品の製造の進捗度に応じて認識され、製品Cの保証サービスに関する収益は、保証サービスの提供とともに認識される。

以上の分析により、IFRS15号もアプローチCとDも複数要素契約の事例に対して、製品Aの販売、製品Bの販売、製品Cの販売と製品Cの保証サービスの提供という4つの履行義務に分割することができるが、収益の認識プロセスは異なっている。

2. 欧州提案のアプローチCとIFRS15号との比較

前述したように、EFRAGは、IASBの基準設定プロセスに影響を与えるためにPAA in E活動を始め、収益認識プロジェクトにおけるIASBとFASBの討議資料の公表の前の2007年に欧州提案を公表したが、IASBは、2008年の討議資料、2010の公開草案と2011年の改訂公開草案の公表を踏まえ、2014年にIFRS15号を正式に公表した。

IFRS15号は、欧州提案の公表の8年後に公表されたが、収益の定義と認識原則について多くの異同点を挙げることできる。特に、収益の認識プロセスについて、IFRS15号は、決定的事象アプローチの中のアプローチCと類似しているため、以下では、これまでの検討に基づいて、アプローチCとIFRS15号を対象として、収益の定義および認識原則に関する欧州提案とIFRS15号を比較する。

(1) 共通点

- ① 資産負債アプローチに基づく収益認識原則の開発を目的としていること

欧州提案もIFRS15号も資産負債アプローチに基づいて、包括的な収益認識原則を開発（提言）することを目的としていた。すなわち、収益は資産の増加又は負債の減少であることを前提にして、収益と資産・負債の変動とが繋がられて、収益認識原則が検討されてきた。

- ② 顧客契約の必要性

欧州提案もIFRS15号も収益を「顧客契約に基づいて行われる活動」から生じると定義している。要するに、収益は、顧客契約に基づいて行われる活動の尺度であり、例えば、顧客契約が存在しない場合の資産の増加（棚卸資産の増加）は収益ではないと規定されている。

- ③ 契約分割の必要性

欧州提案におけるアプローチCもIFRS15号も、一定の条件に基づいて、契約を個々の履行義務まで分割し、それぞれの履行義務が遂行された時点で、収益が認識されるという認識プロセスを採用している。

(2) 相違点

- ① 収益の定義に関する差異

IFRS15号は、「広義の収益（income）を資産の流

入若しくは増価又は負債の減少という形での当該会計期間中の経済的便益の増加のうち持分の増加を生じるもの（持分参加者からの拠出に関連するものを除く）であり、収益（revenue）を広義の収益のうち、企業の通常の活動の過程で生じるものであると定義しており（IASB 2014, Appendix A)」。IFRS15号における収益は、資産・負債の変動により定義され、資産負債アプローチに基づく概念である。これに対して、欧州提案が提示している収益は、「企業が顧客契約に基づいて行われる活動を遂行することから生じる、経済的便益のグロス・インフロー」であると定義しており（EFRAG 2007, par.2.34）、また、収益の属性について、「特別のタイプの資産の増加あるいは負債の減少」と説明されている。このような収益の定義は、「経済的便益の総流入」や「特別タイプの資産の増加あるいは負債の減少」という表現から明らかであるが、資産負債アプローチと収益費用アプローチの両方に基づく複合概念である。

- ② 契約のどのように分割するかについて差異があること

アプローチCもIFRS15号も、契約を個々の履行義務（部分契約）まで分割することができるが、その契約をどのように分割するかについて差異がある。前述したように、アプローチCは、対価に対する請求権の発生に焦点を合わせるアプローチBを修正したものであり、取引の形式よりむしろ契約の本質による契約の分割を重視し、顧客にとって価値のあるアウト・プット項目ごとに契約を分割する方法である。アウト・プット項目とは、使用目的において顧客にとって有用であるかどうか、また、その使用目的において自身の価値を反映する価格で顧客によって売却できるかどうかのことである（EFRAG 2007, par.4.65）と説明されている。その一方、IFRS15号は、契約の分割（履行義務の識別）について、顧客がその財又はサービスからの便益を単独で又は顧客にとって容易に可能な他の資源と組み合わせて得ることができること（IASB 2014, par.27(a)）と、財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区別して識別可能であること（IASBa 2014, par.27(b)）の2点を挙げている。

例えば、表1の②と③に関する後日引渡の商品販売の事例について、アプローチCを適用する場合には、販売商製品が在庫商品であるか受注後に製造する製品であるかにより認識のプロセスが異なってい

る。販売商品が在庫商品であれば、契約を分割せずに、商品の引渡時点に収益が認識されるが、販売商品が受注後に製造する製品であれば、商品の製造過程において契約を分割することができ、収益は製造過程にわたって様々な時点で発生する可能性がある。これに対して、IFRS15号は、販売商製品が在庫商品であるか受注後に製造する製品であるかにかかわらず、当該販売契約を分割せず、引渡時点に収益を認識する。

③ 履行義務の充足（遂行）に関する具体的な規準の有無

欧州提案もIFRS15号も、個々の履行義務の充足（遂行）時点に収益を認識するが、欧州提案は、履行義務の遂行に関する規準を言及していない。その一方、IFRS15号は、顧客と約束した「資産の支配の移転」により履行義務が充足され、収益を認識すると説明している。また、資産の支配は、「一時点」又は「一定期間にわたり」移転されると規定されている。

以上では、収益認識における欧州提案のアプローチCとIFRS15号との比較を行っていたが、欧州提案もIFRS15号も、収益認識基準を開発する目的、顧客契約存在の必要性、契約分割の必要性について同様な考え方を持っているが、収益の定義、契約分割の規準と履行義務の充足（遂行）に関する規準について異なっている。アプローチCは、収益認識に関する基礎的な考え方と同様であるが、適用について、IFRS15号より多くのガイダンスを必要とすることが考えられる。

VI 終わりに

繰り返すまでもなく、欧州提案が公表された当時の目的は、IASBとFASBの収益認識プロジェクトに対して発信するためであり、IASBとFASBの収益認識プロジェクトにおける最初の正式な討議資料の公表前に公表された。しかし、IFRS15号と欧州提案に関する以上の検討により、欧州提案の意義は、当時の討議資料段階に影響を及ぼすだけでなく、それ以後の収益認識基準の開発においても意義があると考えられる。ここでは、収益認識基準における欧州提案の意義をもう一度検討してみる。

まず、欧州提案は、収益認識基準の開発において、顧客契約の存在を強調している。その理由としては、欧州提案では、収益は顧客契約に基づいて行われる活動の尺度であり」（EFRAG 2007, par.2.20）、「顧客契約に基づいて行われる活動は、報告企業が自由に変更することができることではない」（EFRAG 2007, par.4.65）と説明されており、収益認識における顧客契約の重要性を明らかにした。しか

し、IFRS15号における「顧客契約」の必要性の出発点は、EFRAGと異なっている。

周知のように、IASBとFASBは、収益認識プロジェクトの最初の段階において、契約上の権利と義務との組合せにより、残存権利と残存義務との間の関係に応じて、（契約）資産又は（契約）負債を生じさせるという考え方に基づいて、収益認識基準を開発した。すなわち、顧客契約が存在しているので、契約上の権利と義務が生じ、顧客契約における履行義務の遂行とともに、収益を（契約）資産の増加又は（契約）負債の減少として認識するのである。欧州提案は、収益の測定アプローチについて言及していないが、別の視点から顧客契約の重要性を強調したことは、意義があると考えられる。

次に、欧州提案で、「契約の分割」と「部分契約の遂行につれて収益認識」に関する提案は重要である。アプローチCは、顧客の視点から提案されるアプローチであり、顧客にとって価値のあるアウト・プット項目ごとに契約を部分契約まで分割し、部分契約の遂行時点に認識する方法である。このような契約を分割し収益を認識する収益の認識パターンをIFRS15号も採用している。しかし、以上で検討したように、欧州提案もIFRS15号も同じ収益認識パターンを採用しているが、契約の分割規準と履行義務の充足（遂行）に関する判断規準は異なっているため、欧州提案とIFRS15号に基づいて異なる会計処理が行われることがあると理解することができる。

最後に、欧州提案は、資産負債アプローチに基づいて提案されたものであると宣言されているが、提案された収益の定義や認識アプローチは、収益費用アプローチの影が見えている。アプローチCの基本的な考え方は、契約における活動に関連する収益を、幾つかの部分契約（履行義務）まで分割し、それぞれの部分契約の遂行につれて当該部分に関連する収益を認識するものである。すなわち、このような考え方は、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おける「実現した」又は「稼得した」について改めて定義し、より具体的な認識プロセスを提供しており、その後、公表されたIFRS15号も同じ考え方を示している。欧州提案の公表の時、IASBとFASBは公正価値測定に基づく収益認識原則を中心に検討してきたが、契約時点における販売利益の計上や実務上の適用可能性により、最終的に、ピュアな資産負債アプローチに基づく公正価値モデルを棄却し、現在の顧客対価モデルを採用することになった。

IASBとFASBの収益認識基準に関する12年間の長い基準開発プロセスを回顧すれば、欧州提案はより早い段階で、IFRS15号に類似するアプローチCの提案がされてい

たという意味で、収益認識基準の開発において正確な方向性を導き、より予測力のある提案が提出されたと評価することができる。

注

- 1 SFAC5号は資産・負債の変動に焦点を合わせず、実現・稼得過程アプローチを収益認識基準として採用していることに対して、SFAC6号は収益を資産・負債の変動という側面から定義しており、資産負債アプローチを採用している。その結果、SFAC5号とSFAC6号との差異により、収益の定義と認識基準との間に矛盾が生じている。
- 2 顧客にとって価値のあるアウト・プット項目ごとの契約分割に関する基礎的な考え方は、「企業は顧客契約に基づく活動を行う時に、顧客にとって価値のあるものを作り出し、収益を対価として得る (EFRAG 2007, par.463)」ということである。
- 3 「使用目的において顧客にとって有用である」について、欧州提案は以下のように解釈している (EFRAG 2007, par.365 (a))。
 - ① 使用目的において独立の基礎に基づいて追加の作業が必要でなければ、顧客にとって有用である。
 - ② もし、項目を使用させ、また、顧客は項目を使用させる企業よりむしろ、その他の人とアクセスすることができるならば、使用目的において顧客にとって有用である。
 - ③ もし、その他の自由に利用できる要素とつながることができるならば、使用目的において顧客にとって有用である。
- 4 「顧客にとって売却できる」について、欧州提案は以下のように解釈している (EFRAG 2007, par.365 (b))。
 - ① 企業が、通常、アウト・プット項目を個別に販売し、顧客は、売手として市場価格へアクセスすることができる。
 - ② 顧客は、通常、アウト・プット項目を個別に購入または売却する。
 - ③ 企業も顧客も、通常、アウト・プット項目を購入または売却しないが、アウト・プット項目と同様な項目が市場に存在し、顧客が売手としてアクセスできない理由は存在しない。
- 5 ただし、企業は、IFRS17号の第8項に従って、定額報酬を対価とするサービスの提供を主要な目的とする保険契約にIFRS15号を適用することを選択できる (IASB 2014, par.5 (b))。
- 6 例えば、2つの石油会社の間で、異なる特定の場所における顧客からの需要を適時に満たすための石油の交換に合意する契約 (IASB 2014, par.5 (d))。
- 7 この点について、姚 (2018) を参照されたい。
- 8 顧客がその財又はサービスからの便益を単独で又は顧客にとって容易に可能な他の資源と組み合わせ得ることができる (IASB 2014, par.27 (a))。
- 9 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である (IASBa 2014, par.27 (b))。
- 10 欧州提案では、受注活動と引渡活動を区分していない

が、この点について、さらに検討する必要がある。

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 (増補版)』中央経済社)
- (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 (増補版)』中央経済社)
- IASB (2001a) *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.
- (2001b) IAS No.11 *Construction Contracts*.
- (2001c) IAS No.18 *Revenue*.
- (2008) DISCUSSION PAPER, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*.
- (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).
- (2011a) EXPOSURE DRAFT A revision of ED/2011/6 *Revenue From Contracts With Customers*.
- (2011b) Basis for Conclusions EXPOSURE DRAFT ED/2011/6 A revision of ED/2011/6 *Revenue From Contracts With Customers*.
- (2014) *IFRS No.15 Revenue Recognition*.
- 大石桂一 (2008) 「収益認識共同プロジェクトにみるFASBとIASBの戦略」『企業会計』第60巻第8号、2008年8月、57-63頁。
- 草野真樹 (2008) 「PAA in E討議資料の収益認識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、48-56頁。
- 佐藤真良・樋口哲朗 (2008a) 「PAA in E (Proactive Accounting Activities in Europe) による収益認識共同プロジェクト 第1回 収益認識ディスカッション・ペーパー」『週刊 経営財務』No.2864、2008年4月、15-23頁。
- (2008b) 「PAA in E (Proactive Accounting Activities in Europe) による収益認識共同プロジェクト 第2回 収益認識ディスカッション・ペーパー」『週刊 経営財務』No.2865、2008年4月、24-30頁。
- (2008c) 「PAA in E (Proactive Accounting Activities in Europe) による収益認識共同プロジェクト 第3回 収益認識ディスカッション・ペーパー」『週刊 経営財務』No.2866、2008年4月、12-17頁。
- (2008d) 「PAA in E (Proactive Accounting Activities in Europe) による

収益認識共同プロジェクト 最終回 収益認識ディスカッション・ペーパー」『週刊 経営財務』No.2867、2008年4月、14-19頁。

- 辻本栄子 (2007) 「収益の認識をめぐる欧州モデル」『会計』第172巻第5号、2007年11月、607-628頁。
- (2010) 「収益認識をめぐる実現・稼得過程の現代的意義」『会計』第177巻第4号、2010年4月、465-484頁。
- 向 伊知郎・山口正彦 (2011) 「収益認識共同プロジェクトに対するEUの貢献」『経営学研究』第20巻第20号、2011年1月、27-40頁。
- 山田康裕 (2010) 「収益認識をめぐる歴史的経緯」『企業会計』第62巻第2号、2010年2月、28-38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。
- (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。
- (2012) 「収益認識における支配規準の意義」『商経学叢』第59巻第1号、2012年3月。
- (2018) 「IFRS15号『顧客契約から生じる収益』について」『やかもり』第29号、2018年、6-15頁。