

国際会計基準における収益認識基準の問題点

Problems of Revenue Recognition Standards in International Accounting Standards

山口 幸三

Kozo Yamaguchi

要旨

本稿では、2014年5月にIASBによって公表された国際財務報告基準第15号「顧客との契約から生じる収益」を検討する。IFRS第15号では、顧客との契約が収益認識の基礎として措定される。その後、(1)顧客との契約の識別、(2)履行義務の識別、(3)取引価格の決定、(4)履行義務への取引価格の配分、そして最終的に、(5)履行義務が履行された時に収益を認識する。生産・販売活動の完了、収益の対価としての流動性資産の取得という伝統的実現概念がその基礎においていた、収益認識の要件は考慮されない。伝統的実現概念が放棄されている。IFRS第15号の提案する、新しい収益認識基準は、今後実務へ適用されることによって、その適否が試されることになるであろう。

[キーワード]国際会計基準、収益実現、収益認識

1. はじめに

2016年1月、IASBは米国財務会計基準審議会(FASB)との共同プロジェクトにより、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」¹⁾を公表した。下表のように、長年にわたる収益認識基準の開発活動の成果とされ、IASBの前身である国際会計基準委員会(International Accounting Standard Committee; IASC)の時代から開発作業が行われてきたものである。IFRS第15号の特徴は、FASBの会計基準とのコンバージョンを目指し、その共同プロジェクトの成果として公表されたものであることと、それまでIAS第11号、IAS第18号、IFRIC第13号、IFRIC第15号、IFRIC第18号およびSIC第31号において個別の取引ごとに収益認識が取り扱われていたのに対して、顧客との契約から生じる収益の認識に関して包括的な枠組みを示したものであるということである。

2. 国際会計基準における収益認識基準を巡る動向

下表は、IASBの収益認識基準の開発活動を年度を追って一覧表示したものである。

発表時期	名称	概要
1979年3月	IAS第11号「工事契約の会計処理」	IASCによって公表されたもの
1982年12月	IAS第18号「収益認識」	IASCによって公表されたもの
1993年12月	IAS第11号「工事契約」 IAS第18号「収益」	1979年版IAS第11号および1982年版IAS第18号の改訂版
2001年4月	IAS第11号「工事契約」 IAS第18号「収益」	1993年版IAS第11号およびIAS第18号の改訂版
2001年12月	SIC第31号「収益——広告サービスを伴うバーター取引」	IASBの基準解釈委員会が、広告サービスの販売者がバーター取引で提供した広告サービスの公正価値で収益を測定する状況の判断を示す
2007年6月	IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」	IASBの解釈指針委員会が、顧客に特典ポイントを付与する企業の会計処理に適用
2008年7月	IFRIC第15号「不動産の建設に関する契約」	不動産建設を直接または下請業者によって間接的に行なう企業の収益・費用の会計処理の指針を示す
2009年1月	IFRIC第18号「顧客からの資産の移転」	顧客から有形固定資産の移転を受ける企業が移転についての会計処理を行なう際の指針を示したもの
2014年5月	IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」	FASBとの共同プロジェクトの成果。顧客との契約から生じる収益の認識に関する包括的な枠組みを示したもの

これをみると、収益一般の認識の問題だけでなく、長期工事契約の処理、販売に伴うポイントやマイルージの処理、不動産建設の処理など多様な会計問題解決のために基準開発が行われてきたことがわかる。

3. IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の概要

3.1 IFRS第15号の目的

IFRS第15号の目的は以下の様に示されている。

「本基準の目的は、顧客との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諸表利用者に報告するために、企業が適用しな

ればならない原則を定めることである。」(Pr.1)

そして、その「目的達成のため、本基準の中核となる原則は、企業が収益を認識する際には、約束した財貨またはサービスの顧客への移転を、当該財貨またはサービスと交換で、企業が権利を得ると見込んでいる対価を表す金額で描写するように認識しなければならないというものである。」(Pr.2)

IFRS 第 15 号では、収益認識の前提条件として契約の存在が強調されている。「結論の根拠」²⁾において述べられているように、IASB および FASB は、「収益の認識は企業が約束した財貨またはサービスを顧客に移転し、それにより契約における履行義務を充足した時のみ行うべきだと決定した。その移転は収益認識を生じる。履行義務を充足した時に、企業はもはや財貨またはサービスを提供する義務を有さないからである。」(Pr.BC 20)

そして、「活動が顧客への財貨またはサービスの移転を生じるかどうかに関係なく、企業が財貨またはサービスの生産または提供における活動を行うにつれて収益を認識する」(Pr.BC 22)という、活動モデルは採用されなかった。IASB および FASB は、「契約を基礎とする収益認識の原則が、顧客との契約についての一般的な収益認識基準のための最も適切な原則であるという見解を維持した。」(Pr.BC 24)

3.2 IFRS 第 15 号の適用範囲

「企業は、本基準を顧客とのすべての契約に適用しなければならない。ただし、下記の契約は除く。

- (a) IFRS 第 16 号「リース」の範囲に含まれるリース契約
- (b) IFRS 第 4 号「保険契約」の範囲に含まれる保険契約
- (c) IFRS 第 9 号「金融商品」、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」、IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」、IAS 第 27 号「個別財務諸表」および IAS 第 28 号「関連会社およ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および他の契約上の権利または義務
- (d) 顧客または潜在的顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性の交換。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に石油の交換に合意する契約には、本基準は適用されない。」(Pr.5)

3.3 収益の定義

IFRS 第 15 号は付録 A 用語の定義において、広義の収益が、「資産の流入もしくは増価また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させるもので、持分参加者からの拠出に関連するものは除く」と定義され、income という用語が充てられている。さらに、「income のうち、企業の通常の活動の過程で生じるもの」として、revenue という用語が充てられている。IFRS 第 15 号の題名である「顧客との契約から生じる収益」というのは「income のうち、企業の通常の活動の過程で生じるもの」と解釈される。伝統的な用語法では、income は利益と訳され、収益 revenue と費用 expense との差額として定義されてきている。伝統的な用語法になじんだ者には違和感がある。従来は損益

ないしは純利益が計算される損益計算書が、国際会計基準では「包括利益計算書」という名称に変更され、「包括利益」に holding income という用語が当てられた関係から、このような用語法がとられたものと思われる。

3.4 収益認識の手順

IFRS 第15号では、(1) 顧客との契約を識別する、(2) 履行義務を識別する、(3) 取引価格を決定する、(4) 履行義務へ取引価格を配分する、そして最終的に、(5) 履行義務が履行された時に収益を認識する、というように5つの段階を踏んで収益が認識される。

(1) 顧客との契約の識別および(2) 履行義務の識別は、契約内容の検討を通じて収益の発生の有無を確認することであり、(3) 取引価格の算定および(4) 履行義務への取引価格の配分は、契約によって発生した収益の金額を測定することであり、(5) 履行義務の充足は、収益が会計上認識されることになる時点を表している。

(1) 顧客との契約の識別

収益認識の第1段階は、会計上収益認識の対象となる顧客との契約を識別することである。対象となる契約については、以下のように規定されている。

「企業は、以下の要件のすべてに該当する場合にのみ、本基準の範囲に含まれる顧客との契約を会計処理しなければならない。

- (a) 契約の当事者が、契約を承認（書面で、口頭または他の取引慣行に従って）しており、それぞれの義務の履行を確約している。
- (b) 企業が、移転すべき財またはサービスに関する各当事者の権利を識別できる。
- (c) 企業が、移転すべき財またはサービスに関する支払条件を識別できる。
- (d) 契約に経済的実質がある（すなわち、契約の結果として、企業の将来のキャッシュ・フローのリスク、時期または金額が変動すると見込まれる）。
- (e) 企業が、顧客に移転する財また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。対価の金額の回収可能性が高いかどうかを評価する際に、企業は、顧客が期限到来時に当該対価の金額を支払う能力と意図だけを考慮しなければならない。企業が権利を得ることとなる対価の金額は、企業が顧客に価格譲歩を提供する可能性があることにより対価に変動がある場合には、契約に記載された価格よりも低くなる可能性がある。」(Pr.9)

「契約とは、強制可能な権利および義務を生じさせる複数の当事者の合意である。」(Pr.10)と規定され、契約によって強制力を伴う権利および義務の発生することが、収益認識の要件であることが最初の段階で強調されている。その際の権利とは収益の対価を受領する権利であり、義務とは財またはサービスの顧客への移転を履行する義務である。

(2) 履行義務の識別

第1段階の、顧客との契約の識別にあたって、当該契約に収益の対価を受領する権利また

は財・サービスの顧客への移転を履行する義務が含まれているかどうかを判断し、第2段階では、以下のようにそのうち履行義務の識別が行なわれる。

「契約時に、企業は、顧客との契約において約束した財またはサービスを評価し、顧客に次のいずれかを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別しなければならない。

- (a) 別個の財またはサービス（あるいは財またはサービスの束）
 - (b) ほぼ同一で、顧客への移転のパターンが同じである一連の別個の財またはサービス」
- (Pr.22)

収益の測定は、(3) 取引価格の算定および(4) 取引価格の配分という2つの段階を経て行われる。その後、「履行義務が充足された時に（または充足されるにつれて）、企業は、取引価格のうち当該履行義務に配分した金額を、収益として認識しなければならない。」(Pr.46)

(3) 取引価格の算定

「企業は、取引価格を算定するために、契約の条件およ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また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（例えば、一部の売上税）を除く。顧客との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。」(Pr.47)

(4) 履行義務への取引価格の配分

「取引価格を配分する際の目的は、企業がそれぞれの履行義務（あるいは別個の財またはサービス）に対する取引価格の配分を、企業が約束した財また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。」(Pr.73)

(5) 履行義務の充足

「企業は、約束した財またはサービス（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。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（または獲得するにつれて）である。」(Pr.31)

以上のように、顧客との契約から生じる収益の認識時期としては、財貨の生産・販売活動やサービスの提供活動の進捗または完了ではなく、契約における履行義務の充足が規定されている。

4. 1 IAS 第18号「収益」の概要

IFRS 第15号の公表により廃止されたIAS 第18号「収益」³⁾では、収益の認識についてどのように扱われているのかを見ておこう。

IAS 第18号は、冒頭の「目的」の項の前段で、以下のように述べている。

「広義の収益には、収益と利得の両方が含まれる。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、配当およびロイヤルティを含むさまざまな名称で呼ばれるものである。本基準の目的は、ある種の取引および事象から生じる収益に関する会計処理を定めることである。」

この記述において、IAS 第18号が、通常の企業活動から生じる狭義の収益についての会計処理を規定し、利得はその対象外に置いていることがわかる。そして、「目的」の項の後段において、「収益に関する会計上の主要な論点は、いつその収益を認識するかを決定することである。」と述べて、収益認識の時期の決定が収益会計において重要な論点であることを強調している。さらに、続く「範囲」の項において、次のように述べている。

「本基準は、次の取引および事象から生じる収益の会計処理に適用しなければならない。

(a) 財貨の販売

(b) サービスの提供

(c) 利息、ロイヤルティ、および配当を生じる企業資産の第三者による利用」(Pr.1)

と述べて、収益の認識時期の決定が、(a)財貨の販売、(b)サービスの提供および(c)利息、ロイヤルティおよび配当という取引の分類にしたがって、それぞれの取引ごとに行なわれることを規定している。

取引分類のうち、財貨の販売については、以下のように述べている。

「財貨には、販売目的で企業により生産された製品、および、小売業者により購入された商品や再販売目的で所有される土地やその他の資産のような、再販売目的で購入された項目を含む。」(Pr.3)

続いて、取引分類のうち、サービスの提供については、以下のように述べている。

「サービスの提供は、典型的には、契約上合意された業務を合意された期間を通じて企業が履行することをいう。サービスは、1期間で提供される場合もあれば、複数の期間にわたって提供される場合もある。サービスの提供についての契約には、例えばプロジェクトの管理者や設計者の役務に関する契約のように、直接的に工事契約に関連するものがある。これらの契約から生じる収益は本基準では扱われず、IAS 第11号「工事契約」で示された工事契約に関する定めに従い行なわれる。」(Pr.4)

さらに、利息、ロイヤルティおよび配当については、以下のように述べている。

「企業資産の第三者による利用は、次の形で収益を生み出す。

(a) 利息—現金または現金同等物あるいは債務の利用に対する対価

(b) ロイヤルティ—企業により保有される長期資産、例えば特許権、商標権、著作権およびコンピュータ・ソフトウェアの利用に対する対価

- (c) 配当—持分資本の所有者に対する特定の種類の資本の所有割合に応じた利益の分配」(Pr.5)

収益の測定については、以下のように規定されている。

「収益は、受領した対価また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。」(Pr.9)

「公正価値とは、独立第三者間取引において、取引の知識がある自発的な当事者の中で、資産が交換され得るまたは負債が決済される得る価額をいう。」(Pr.7)

4. 2 収益の認識時期の決定

収益の認識時期の決定は、(1)財貨の販売、(2)サービスの提供および(3)利息、ロイヤルティおよび配当という取引の分類にしたがって以下のように規定されている。

(1) 財貨の販売からの収益の認識条件

まず、財貨の販売からの収益について、その認識の条件として以下の5つが示されている。

「財貨の販売からの収益は、次の条件すべてが満たされたときに認識しなければならない。

- (a) 物財貨の所有に伴う重要なリスクおよび経済価値を企業が買手に移転したこと
- (b) 販売された財貨に対して、所有と通常結び付けられる程度の継続的な管理上の関与も実質的な支配も企業が保持していないこと
- (c) 収益の額を、信頼性を以て測定できること
- (d) その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと
- (e) その取引に関連して発生した原価または発生する原価を、信頼性をもって測定できること」(Pr.14)

財貨の販売からの収益については、(a)その所有に伴う重要なリスクおよび経済価値が買手に移転したとき、また(b)販売された財貨に対する支配が買手に移転したとき、という2つの条件が初めに示されている。この2つの条件は他の2つの取引の場合には示されていない。

(2) サービスの提供に関する取引の収益認識条件

つぎに、サービスの提供に関する取引については、その認識の条件として以下の4つが示されている。

「サービスの提供に関する取引の成果を、信頼性をもって見積もることができる場合には、その取引に関する収益は、報告期間の末日現在のその取引の進捗度に応じて認識しなければならない。取引の成果は、次のすべての条件が満たされる場合には、信頼性をもって見積もることができる。

- (a) 収益の額を、信頼性をもって測定できること

- (b) その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと
- (c) その取引の進捗度を、報告期間の末日において信頼性をもって測定できること
- (d) その取引について発生した原価および取引の完了に要する原価を、信頼性をもって測定できること」(Pr.20)

役務の提供に関する取引では、物品の販売取引の場合とは異なり、財貨の所有に伴うリスク、経済価値および支配の移転ではなく、(c) その取引の進捗度を、報告期間の末日において信頼性をもって測定できること、という役務提供の進捗度の測定可能性が条件として示されている。

(3) 利息、ロイヤルティおよび配当についての収益の認識の条件

さらに、利息、ロイヤルティおよび配当についての収益の認識の条件として以下の2つが示されている。

「利息、ロイヤルティおよび配当を生む企業資産を第三者が利用することにより生じる収益は、次の場合には、第30項に示された基準で認識しなければならない。

- (a) 取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ
- (b) 収益の額を、信頼性をもって測定できるとき」(Pr.29)

続く第30項では、利息、ロイヤルティおよび配当のそれぞれについて、利息は実効金利法により、ロイヤルティは発生主義で、配当は権利確定基準で、というように異なった基準で認識することが示されている。

「収益は、次の基準で認識しなければならない。

- (a) 利息は、IAS第39号第9項およびAG5項からAG8項に示されている実効金利法により認識しなければならない。
- (b) ロイヤルティは、関連する契約の実質にしたがって発生主義で認識しなければならない。
- (c) 配当は、支払を受ける株主の権利が確定した時に認識しなければならない。」(Pr.30)

以上、IAS第18号「収益」における収益認識についての規定を概観してきたが、収益認識の時期の決定が収益会計において重要な論点であることを指摘しておきながら、IAS第18号には「実現」という用語が一切使用されていないことに注目すべきであろう。

財貨の販売、サービスの提供および利息、ロイヤルティおよび配当という3種類の取引の分類ごとに示された収益認識の条件とを比較すると、財貨の販売およびサービスの提供における収益認識で強調されていた、財貨の生産・販売活動およびサービス提供活動の進捗・完了という条件は含まれていない。これら3つの取引分類に共通する条件は、(a)取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いとき、かつ(b)収益の額を、信頼性をもって測定できるとき、の2つである。この2つの条件は、従来の収益認識基準である「実現」に含まれる2つの条件、すなわち取引の対価として流動性ある資産の獲得、および収益金額の確定と似通っていると思われる。しかし、そうであるならば、従来通り「実現」基準を踏襲すればよいのにもかかわらず、なぜそうしないのか。同様の疑問がIFRS第15号「顧客との契約

から生じる収益」にもあてはまるのである。

5. 伝統的実現概念

5.1 Paton/Littleton の見解

伝統的な会計理論では、収益とその認識についてどのように論じられていたであろうか。Paton/Littleton は以下のように述べている。「収益は、企業の生産物を、顧客から受け取った新しい資産の額で測定したものである。利益は収益を示す資産がこれに照応する費用の総額をこえるときに発生する。」「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。」⁴⁾

さらに、収益の実現については以下のように述べられている。「支配的な見解にしたがえば、収益は現金の受領や、受取債権その他の新しい流動性のある資産で立証された時に初めて実現されることになる。この場合は2つのテストが暗黙のうちに考えられている。すなわち、第1に法的な販売または同様の過程による転換、そして、第2に流動性のある資産の取得による確定である。」⁵⁾

収益の認識は収益が実現したときに行われ、その際、実現とは第1に生産・販売活動がほぼ完了し、第2にその対価が流動性を有する資産の取得によって確定することであることが述べられている。

5.2 実現＝販売

一般に、収益実現の時期は商品販売の時点と考えられている。ではなぜ、一般に販売の時点が収益認識の時期と考えられているのであろうか。「営業活動は、例えば、商業を営む企業では、①商品の仕入れ→②保管→③受注→④販売契約の締結→⑤商品の発送（出荷）→⑥商品の引渡→⑦得意先による商品の検収→⑧販売代金の請求→⑨販売代金の回収といったプロセスを経て行われる。そして、営業収益は、・・・、理論的には、これらのプロセスの各段階で徐々に生じていくものと考えられる。逆にいえば、営業収益は、・・・、ある特定の時点に突然生じるものではない。」⁶⁾しかし、営業収益が理論的には、各段階で徐々に生じていくものと考えられるとしても、たとえば①商品の仕入れや②保管の段階で生じる営業収益の金額を正確に測定することは実務上はほぼ不可能である。仮に、何らかの金額で測定されたとしても、それは単なる見積り額であり、正確なものではないし、確実に回収される保証もない。そのような不正確かつ不確実な金額に基づいて、企業外に流出する配当可能利益や課税所得の計算基礎にすることには無理がある。また、⑧販売代金の請求や⑨販売代金の回収は、商品の販売に伴う財務活動であって営業活動とは別物と考えられる。したがって、⑤商品の発送（出荷）や⑥商品の引渡の時点で、通常の営業活動においては収益の獲得がほぼ完了し、また収益の金額もほぼ確定すると考えられるので、一般に販売の時点が収益認識の時期と考えられているのである。そして、販売とは商品の発送（出荷）や商品の引渡

のうち特に引渡であるとされており、引渡基準と呼ばれている。

このように、「実現の概念は、処分可能利益の算定を中心とする会計目的と検証可能性、実行可能性などの制度的要件の2つの枠組みのなかで歴史的に形成されてきている。」⁷⁾ものなのである。

ただ、通常の販売取引以外の、他の取引形態では商品の販売の時点は弾力的に捉えられており、必ずしも引渡の時点が販売の時点ではない。企業会計審議会の「企業会計原則」(昭和57年4月20日最終改正)は、損益計算書原則三Bにおいて「売上高は、実現主義の原則に従い、商品の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」と述べ、「商品の販売又は役務の給付」の時期が収益の認識の時期であること規定している。さらにその注解(注6)「実現主義の適用について」において、「委託販売、試用販売、割賦販売等特殊な販売契約による売上収益の実現の基準は、次によるものとする。」と述べている。委託販売については、受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の時期とし、試用販売については、得意先が買取りの意思を表示した日を実現の時期とし、割賦販売については、商品等を引渡した日をもって売上収益の実現の時期とすることが規定されている。

5.3 引渡基準と割賦回収基準

以上のように割賦販売については、商品等を引渡した日をもって売上収益の実現の日とすることが原則とされているが、注解(注6)にはさらに以下の文言が示されている。

「しかし、割賦販売は通常の販売と異なり、その代金回収の期間が長期にわたり、かつ、分割払であることから代金回収上の危険率が高いので、貸倒引当金及び代金回収費、アフター・サービス費等の引当金の計上について特別の配慮を要するが、その算定に当っては、不確実性と煩雑さを伴う場合が多い。従って、収益の認識を慎重に行うため、販売基準に代えて、割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日をもって売上収益実現の日とすることも認められる。」

割賦販売による収益については、引渡基準が原則とされ、例外的に割賦金回収期限到来基準または割賦回収基準も認められている。その理由は、収益の認識を慎重に行うためであることも明示されている。

しかし、「企業会計原則」は昭和29年の、その制定当初は、以下のように(「注解」2の(3))引渡基準ではなく回収基準を原則としていたのである。

「割賦販売については、割賦金の入金の時をもって売上収益の実現の時とみなし、その期損益計算に計上する。割賦収益の実現の尺度は、原則として、販売基準ではなくて回収基準とする。」

引渡基準ではなく回収基準を原則としていた理由は、やはり収益の認識を慎重に行うためである。割賦販売代金のうち決算期末までに未回収の部分は、未実現収益を含んでいるので、その未実現収益を時期以降に繰り延べなければならないとされている。

この他、注解（7）「工事収益について」において、「長期の請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用することができる。」と述べている。工事進行基準は決算期末に工事進行程度を見積り、適正な工事収益率によって工事収益の一部を当期の損益計算に計上するもので、工事完成基準は、工事が完成し、その引渡し完了した日に工事収益を計上するものである。実現が引渡しの時点であるとするれば、長期の請負工事に関する収益の計上については、引渡し完了した日に工事収益を計上する工事完成基準が実現基準ということになる。しかし、「長期の請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用することができる。」という記述からは、工事進行基準と工事完成基準のいずれが実現基準であるのかが判然としない。

5.5 期間帰属決定基準としての実現基準

企業の存続期間全体を対象とする全体損益計算では、収入と支出の差額として全体損益が計算される。全体損益計算を期間損益計算に分割して、期間ごとの損益を計算する際に、全体損益計算と同じように収入・支出を基にした計算では、正しい損益が計算されない。収入・支出の差額ではなく、当該期間に帰属する期間収益と期間費用の差額として期間損益を計算しなければならない。期間損益計算ではまず、当該期間に帰属する期間収益を確定し、次に当該期間収益の獲得のために犠牲となった費用を当該期間の期間費用として確定する。そのようにして確定された期間収益と期間費用の差額として期間損益が計算されるのである。そこで、まずはじめに、収益がどの期間に帰属するのかを決定することが必要となる。こうして帰属する期間の決定された収益に、当該収益獲得のために発生した費用を対応させるのである。その際の、収益の期間帰属決定の基準として伝統的に採用されてきたのが実現原則ないしは実現基準である。⁸⁾

6. IFRS 第 15 号の実務への影響

IFRS 第 15 号の提案によると、収益は、企業が顧客との契約の一部として財貨またはサービスの提供という債務を履行したときに認識されるべきである、ということになる。収益の金額は受領すべき対価の価値で認識される。顧客との契約によって、複数の財貨またはサービスが、それぞれ異なった時点で提供される場合、当該契約の対価の総額は、それぞれの財貨の独立した販売価格に基づいて（必要な場合には見積もりで）、それぞれの債務履行に配分される。多くの企業にとって、IFRS 第 15 号の方式の導入によって収益認識の金額や時期を変更することはないとされている。しかしながら IASB の McConnell 理事は、いくつかの事例では、重大な影響があることを認めている。その例として携帯電話会社と住宅不動産開発会社の事例が挙げられている。⁹⁾そこで以下、McConnell 理事が参照することを薦めている、同僚の Cooper 理事の掲げる計算例をみてみよう。Cooper 理事自身が、取り上げた取引は非常に特殊な例ではあるが、IFRS 第 15 号の背後にある考え方がよくわかるものであると自負しているものである。¹⁰⁾

多くの携帯電話会社が、携帯電話の通話サービス提供契約の一部として「無料の」携帯端末を提供している。IASBはこのような取引について、IASBの提案が改善を示さないと信じる数社の電話会社と広範囲にわたる議論を続けてきたとされている。

その計算例では、以下のように2つの料金プランを提示している携帯電話会社が仮定されている。以下、その内容について検討を加える。なお、CUとはドル、ポンド、ユーロなどの特定の通貨単位ではなく、通貨単位一般を表している。

料金プラン1. : 無料のスマホ端末付きで、料金月額35CUで24ヶ月の通話およびデータ通信サービス付きの一括契約

$$\text{料金総額} = 840\text{CU} \quad (35\text{CU} \times 24)$$

料金プラン2. : スマホ端末は販売価格330CUで別売りされ、通話およびデータ通信サービスの内容は料金プラン1. と同じであるが、料金は月額20CUの別契約

$$\text{料金総額} = 810\text{CU} \quad (330\text{CU} + 20\text{CU} \times 24)$$

料金は異なるが、どちらの契約もキャッシュ・フローの現在価値は、割引率年8%と仮定すると、同額の770CUとなる。

実際には、現在価値は常に同額とは限らないが、料金プランごとの、以下の表に示された計算内容には影響はない。

料金プラン	1. 一括契約	2. 端末・通話別契約
端末の初期購入価格	0	330
24ヶ月契約時の月額料金	35	20
料金総額	840	810
通話サービスの現在価値	770	440
端末の初期費用	0	330
現在価値合計	770	770

従来 of 会計方式

これらの取引に関して、IAS18号には限定された指針しか含まれていない。従来 of 会計方式では、料金プラン1. の一括契約については1つの契約として識別され、毎月35CUの収益が認識される。24ヶ月間の収益総額は840CU (35CU×24ヶ月) となる。料金プラン2. の契約は端末販売契約と通信サービス提供契約という、2つの別々の契約として識別され、契約初日に330CUの端末の販売収益と、その後毎月20CUの通信サービスの料金収益が認識される。24ヶ月間の収益総額は810CU (330CU+20CU×24ヶ月) となる。端末の原価が200CUと仮定されており、どちらの場合も契約初日に売上原価200CUとして計上される。

Cooperは契約期間内の月ごとの計算しか示していないので、ここで、端末原価控除後の利益を年度別に計算してみよう。年度別の利益が計算されていない理由は不明であるが、年度別計算よりも月ごとの収益の認識・計上を重要視していることで、短期的な収益認識が意図

されているのであろうか。

料金プラン1. の場合には、最初の12ヶ月(1年目)の端末原価控除後の利益は、220CU ($35\text{CU} \times 12 \text{ヶ月} - 200\text{CU}$)となるが、2年目の端末原価控除後の利益は、420CU ($35\text{CU} \times 12 \text{ヶ月}$)となる。料金プラン2. の場合、最初の12ヶ月(1年目)の端末原価控除後の利益は、370CU ($330\text{CU} - 200\text{CU} + 20\text{CU} \times 12 \text{ヶ月}$)となるが、2年目の端末原価控除後の利益は、240CU ($20\text{CU} \times 12 \text{ヶ月}$)となる。この他に、端末以外に付属品の料金が顧客から支払われることがあるが、その収入額は契約初日の収益として計上されることになる。24ヶ月の契約であるから、会計年度としては、最大3期間に渡る可能性があるが、ここでは1年目の会計年度の初日に契約が締結され、2年目の年度末に24ヶ月の契約が満了するものと仮定している。

従来の方式による端末原価控除後の利益

料金プラン1. の場合

1年目：220CU ($35\text{CU} \times 12 \text{ヶ月} - 200\text{CU}$)

2年目：420CU ($35\text{CU} \times 12 \text{ヶ月}$)

1年目および2年目合計：640CU

料金プラン2. の場合

1年目：370CU ($330\text{CU} - 200\text{CU} + 20\text{CU} \times 12 \text{ヶ月}$)

2年目：240CU ($20\text{CU} \times 12 \text{ヶ月}$)

1年目および2年目合計：610CU

IFRS 第15号による会計方式

料金プラン2. の端末販売契約と通信サービス提供契約の個別契約2件という場合には、従来の会計方式との変更はない。ところが、料金プラン1. の一括契約の場合には、収益認識の第1段階として、一つの契約に端末販売契約と通話・通信サービス契約という2つの契約が含まれていることが識別される。次に、収益認識の第2段階として、契約内容を2つに分割し、端末販売契約と通話サービス契約という2つの契約のそれぞれについて、債務履行の識別が行われる。

収益認識の第3段階として、取引価格が端末と通信サービスがそれぞれ単独で販売された場合の販売価格で算定される。収益認識の第4段階として、対価の総額の配分が行われ、契約初日には端末販売価格として330CUの収益が認識される。それは、実質的に一括価格に含まれる端末に対して支払われている月額15CU(合計で360CU)という上乗せ額の現在価値に等しい。契約初日に代金が現金で受領されないと仮定するならば、売掛金(厳密に言えば契約資産)が認識されなければならない。その後、毎月15CUの上乗せ額を受領によって当該売掛金が決済され、当該売掛金についての受取利息が認識される。当該売掛金は繰り延べられた対価の現在価値で認識されているからである。端末の対価の価値測定にあっても、その影響が重大であると判断されたと仮定して、貨幣の時間価値が考慮されることになる。さらにこれに加えて、毎月20CUが通話サービスについての料金収益として記帳される。収

益認識の第5段階として、契約上の履行債務が充足された時に、収益が、端末販売収益、通話サービス料金収益および売掛金月末残高についての受取利息の3つに分解され、認識されることになる。より正確には、月額15CUの上乗せ額が端末販売額の回収分と売掛金月末残高についての受取利息に2分されて認識されている。

この計算例では、端末販売については、割賦販売と同じように処理されることが想定されている指摘することができよう。その場合、収益認識の基準としては、契約初日に端末販売価格として配分された取引価格330CUが収益として認識されているのであるから、回収基準ではなく販売基準ないしは引渡基準が適用されているものと考えられる。そして、毎月15CUの上乗せ額である、端末の割賦売掛金に相当する部分について受取利息が計算されている。

料金プラン1. の一括契約についての会処理の相違

従来 of 会計方式

	月0	月1	月2	...	月24	合計
収益		35	35		35	840
販売費用 (端末の原価)	(200)					(200)
他費用控除前利益	(200)	35	35		35	640

IFRS15 of 会計方式

	月0	月1	月2	...	月24	合計
収益 (端末分)	330					330
収益 (通話サービス分)		20.0	20.0	...	20.0	480
収益 (受取利息分)		2.3	2.2		0.1	28.8
販売費用 (端末の原価)	(200)					(200)
他費用控除前利益	130	22.3	22.2		20.1	638.8

IFRS 第15号 of 方式による端末原価控除後の利益

料金プラン1. の場合

1年目 : 391CU (330CU - 200CU + 20CU × 12ヶ月 + 受取利息)

2年目 : 247.8CU (20CU × 12ヶ月 + 受取利息)

受取利息 of 計算 : 毎月 of 売掛金残高 × 8% ÷ 12ヶ月 of 合計

1年目および2年目合計 : 638.8CU

以上のように、端末販売契約と通話・通信サービス契約が別契約であるとして処理されている料金プラン2. の場合、従来 of 方式でもIFRS第15号 of 方式でも同じように計算されるが、1年目370CU、2年目240CUという端末原価控除後の利益額と大差のない金額が計算

されていることがわかる。

ただし、こうして計算された受取利息の計算額を 24 ヶ月分合計した金額は 28.8CU と示されており、端末の単独販売額と想定された 330CU と月額 15CU の 24 ヶ月分合計額 360CU との差額 30 CU とは一致していない。単なる計算上の誤差であるというのであろうか。

最後に Cooper は、「どちらの方式が投資家にとってもっとも有用な情報を提供するのでしょうか？どちらの方式がこの取引の経済実態をもっとも適切に表しており、投資家にとってもっとも有用であると思われるか？」と問いかけ、それぞれの方式について提示された論拠のいくつかを以下の表のようにまとめている。

	従来方式の論拠	IFRS 第 15 号方式の論拠
取引/ビジネス・モデルの本質	電話会社のビジネス・モデルは通話サービスの提供であり、無料端末の原価は販売促進費用とみられる	端末は取引の重要部分であり、収益を一切認識しないことは各期の収益・利益を誤表示することになる。顧客の支払総額は (1) 端末、(2) 端末の分割支払による債権の利息、(3) 通話サービス、という 3 つの財貨・サービスに対するものである。
キャッシュ・フローへの近似性	従来会計は収益が本質的にキャッシュ・フローと同じであることを意味している	損益計算書の目的はキャッシュの報告ではなく、発生概念の適用による稼得収益と発生費用の報告である。キャッシュフローの報告はキャッシュフロー計算書で行われる
システムの変更費用	新方式への転換はシステムの広範囲な変更を必要とする	請求システムには影響ないであろう。減損検証のためサービス契約と相互参照の必要がある売掛金記録のために別のシステムが必要となる。システム変更費用の軽減方法は今後精査する予定である。
継続的通話サービス提供への依存	端末についての受領額の一切は通話サービスを提供する電話会社に依存する。通話サービスが提供されない場合には、端末についての売掛金を回収する権利は存	顧客は端末の所有権を獲得しているため、取引の当該部分に収益の一部を帰属させることが適当である。契約の違反または不履行の存在を根拠とした会計処

	在しないことになる。	理はしない。顧客との契約について会計処理するのであって、契約違反はまた別の問題である。IFRSの適用は報告企業が継続企業であることを前提としている。
慎重性	従来の会計は収益の認識を繰り延べさせ、より慎重に処理する。収益は実際に現金および同等物が受領されたときにしか認識されない。	従来の会計はわざと収益を繰り延べさせ、類似の取引について異なった収益認識を作り出している。繰り延べられた期末価格の回収可能性は対価の価値測定時に考慮される。

7. 終わりに

本稿では、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」における収益認識について検討してきた。IFRS第15号では、活動が顧客への財貨またはサービスの移転を生じるかどうかに関係なく、企業が財貨またはサービスの生産または提供における活動を行うにつれて収益を認識するという活動モデルは採用されず、契約を基礎とする収益認識の原則が、顧客との契約についての一般的な収益認識基準のための最も適切な原則であるという見解が維持された。そして、収益の認識は、(1) 顧客との契約を識別する、(2) 履行義務を識別する、(3) 取引価格を決定する、(4) 履行義務へ取引価格を配分する、そして最終的に、(5) 履行義務が履行された時に収益を認識する、というように5つの段階を踏んで行われる。そこには、企業活動の成果である収益を認識する際に、企業活動を会計数字に反映させようとする考え方はみられない。そのような収益認識基準が新たに提案された理由は、従来は存在しなかった新たな業態が出現し、それに伴って複雑な取引形態が採用され、会計上、従来の収益認識基準を適用することが困難になったからであるとされる。その結果、IFRS第15号では、財貨の生産・販売活動やサービスの提供活動の進捗・完了という企業活動の顛末を描写するという側面は看過され、価格変動などの企業外の環境変化の影響を資産・負債の公正価値評価を通じて会計に取り込むため、伝統的な「実現」概念が放棄されている。市場価値を評価基礎とする公正価値評価によって資産・負債の評価を規定しているIFRSにとっては、歴史的に未実現利益の計上を排除し、取得原価評価と固く結びついてきた伝統的な「実現」概念は、会計基準開発にあたっては邪魔者でしかない。IFRS第15号によって、新たに提案された収益認識基準は、伝統的な「実現」概念に代わって、収益を認識しようとする際、従来よりも大幅に複雑な手続きを要する。今後の実務に適用されることによって、その適否が試されることになるであろう。

[注]

- 1) IASB(2014);IFRS Standard No.15”Revenue from Contract with Customers
- 2) IASB(2014);IFRS Standard No.15”Revenue from Contract with Customers,;Basis for Conclusion,
- 3) IASB(2001);International Accounting Standard No.18 Revenue
- 4) Paton,W.A & Littleton,A.C(1940)p.46
- 5) Paton,W.A & Littleton,A.C(1940)p.49
- 6) 新井清光著・川村義則補訂(2011);175 頁
- 7) 新井清光著・川村義則補訂(2011);174-5 頁
- 8) 山下勝治著(1968);52-8 頁
- 9) McConnell, Patricia(2014);pp.2-3
- 10) Cooper, Stephen(2010);

[使用参考文献]

Paton,W.A & Littleton,A.C(1940).;An Introduction to Corporate Accounting Standards, American Accounting Association Monograph No.3

(ペイトン・リトルトン共著、中島省吾訳『会社会計基準序説(改版)』1958年(昭和33年)、森山書店)

Cooper, Stephen(2010);” Revenue recognition and your mobile phone”,11 June 2010,IASB

McConnell, Patricia(2014); “Revenue recognition: finally, a Standard approach for all” ,Investor Perspectives—June 2014,IASB

IASB(2001);International Accounting Standard No.18 Revenue

IASB(2014);IFRS Standard No.15”Revenue from Contract with Customers,24 May 2014,

IASB(2014);IFRS Standard No.15”Revenue from Contract with Customers,;Basis for Conclusion, 24 May 2014,

(IFRS 財団編、企業会計基準委員会監訳(2016).『国際財務報告基準(IFRS) 2016』,中央経済社)

企業会計審議会(1954);『企業会計原則』(昭和 29 年)

『企業会計原則 注解』

企業会計審議会(1982);『企業会計原則』(昭和 57 年最終改訂)

『企業会計原則 注解』

新井清光著・川村義則補訂(2011);『現代会計学第 12 版』2011 年、(初版 1989 年)、中央経済社

山下勝治著(1968);『会计学一般理論—決定版—』1968 年(昭和 43 年)、千倉書房

