

専修大学

会計学研究所報 No. 21 2010.3

契約における正味ポジションに基づく
収益認識の検討
—簿記での対応を中心として—

国 田 清 志

*Research Paper of
The Institute for Accounting Study
Senshu University
No.21 2010.3*

Revenue Recognition in Contracts with Customers and Bookkeeping

Kiyoshi Kunita

*The Institute for Accounting Study
Senshu University*

契約における正味ポジションに基づく収益認識の検討

—簿記での対応を中心として—

国 田 清 志

目 次

1	はじめに	2
2	収益認識における DP モデルの基本構造	2
2.1	新しい収益認識モデルの必要性	2
2.2	DP モデルの基本構造 (1)	3
2.3	DP モデルの基本構造 (2)	4
3	DP モデルによる収益認識に対する簿記の対応	6
3.1	DP モデルの特徴	6
3.2	DP モデルによる収益認識が簿記へ与える影響	7
3.3	DP モデルに対する簿記の対応—履行義務の備忘記録—	9
4	契約における正味ポジションの表示	10
4.1	帳簿記録と会計情報	10
4.2	おわりに	12

1 はじめに

2008年12月に国際会計基準審議会（IASB）と米国会計基準審議会（FASB）の共同プロジェクトの一環として、討議資料「顧客との契約における収益認識に関する予備的見解」（以下、DPとする）が公表された¹。そこでは、現行とは異なる新しい収益認識モデルとして、企業の正味ポジションの変動に基づく収益認識モデル（以下、DPモデルとする）が提案されている。これまでの実現や稼得などの概念に基づく収益認識モデルとは異なるものである。なお、IASBとFASBは2011年を目処にDPモデルに準拠した新たな収益認識基準を公表する予定である。

本稿では、まず、このDPモデルの基本構造を検討し、その特徴を明らかにする。そして、それらの検討を踏まえて簿記への影響を論じ、簿記におけるDPモデルへの対応について試案していく。会計情報は複式簿記システムから導出されるという現行の企業会計を前提とすると、会計情報というアウトプットのみに着目するのではなく、簿記（帳簿記録）レベルでの検討を行うことが必要であると考ええる。

2 収益認識における DP モデルの基本構造

2.1 新しい収益認識モデルの必要性

新しい収益認識モデルを構築しようとする動きは、これまでの収益費用アプローチによる収益認識に代えて、資産負債アプローチによる収益認識を行なうという流れの中で理解することができる。その流れには大きく2つの問題が影響していると思われる。

1つ目の問題は、収益認識と概念フレームワークとの関係である。言い換えれば、概念フレームワークとの整合性の問題である。IASBはその概念フレームワークにおいて、収益を次のように定義している²。

「収益（income）とは、資産の流入もしくは増加または負債の減少として生じる会計期間における経済的便益の増加であり、持分参加者からの拠出に関連する増加以外の持分の増加を伴うものである。」

収益は資産または負債の増減に関連づけて定義されている。したがって、収益認識について、資産と負債の増減に焦点を当てたモデルが必要となる。

2つ目の問題は、収益認識の単一性である。言い換えれば、現行の収益認識の曖昧さの

問題である。現行モデルは、実現、実現可能性、稼得およびリスクからの解放などの概念によって、顧客との取引から生じる成果が確実となった時点で、成果である顧客対価を総額ベースで収益として認識する考え方を採っている。しかし、企業活動プロセスの多様性および概念のさまざまな解釈などを通じて、収益認識基準は単一のものではなくなっている。さらに、収益は名目勘定であるので、資産および負債のような実在勘定に比べると、取引それ自体の識別可能性および事後的な検証可能性の面で曖昧さが残るといえる。そこで、DP では、資産と負債の増減に焦点を当てた収益認識モデルを検討し、そして新たに DP モデルを提案したのである。

2.2 DP モデルの基本構造 (1)

DP によると、収益は顧客との契約による企業の正味ポジションの増加に基づいて認識されなければならない。そこでは、顧客との契約が念頭に置かれている。契約とは、強制可能な義務を生じさせる複数の当事者間における合意とされる (DP, 2.11)。なお、この合意は、当事者に対して強制可能な義務を生じさせるものであれば、文書でなくとも口頭でよい。また、顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットを表す (財やサービスのような) 資産を得るために当該企業と契約を締結した当事者とされる (DP, 2.21)。

企業が顧客と契約を締結すると、その契約による対価請求権としての権利 (rights) と顧客に資産を移転する履行義務 (performance obligation) が生じる。そして、これらの結びつきによって契約における正味ポジション (net position) が現れる。この正味ポジションとは、契約による権利と履行義務の差額のことであり、契約資産または契約負債と呼ばれる (DP, 2.26)。このように DP モデルは、正味ポジションという契約における資産または負債の変動に着目した収益の認識モデルであるので、一般的には資産負債アプローチに基づく収益認識モデルであるといえる。

契約の正味ポジションを示す契約資産または契約負債は、顧客との契約によって生じた権利や履行義務それ自体ではない。それらは権利と履行義務の差額概念である。正味ポジションが契約資産として生じるか、契約負債として生じるか、またはどちらも生じない (ゼロ・ポジション) となるかは、その契約において残存する権利と履行義務の金額 (測定値) に依存することになる。

以上まとめると、DP モデルは、顧客との契約から生じる権利 (総額ベースでの顧客対

価に対する契約上の請求権）と履行義務（企業が果たすべき顧客との契約上の義務）における残存部分を測定して、その正味額での変動をもって収益を認識する考え方である。

以下、権利、履行義務および契約資産または契約負債の関係を〔図表1〕に示す。

〔図表1〕 契約における企業の正味ポジション

権 利 (対価を受ける権利)	履行義務 (財やサービスのような 資産を移転する義務)	権 利	履行義務
	> 契 約 資 産		

上記のように、残存する権利と履行義務のポジションを比べたときに、権利の方が大きければその部分が正味ポジションとして契約資産となる。逆に、履行義務の方が大きければその部分が正味ポジションとして契約負債となる。なお、契約の締結時において権利と履行義務が発生するが、通常両者は均衡しており契約時点では正味ポジションはゼロ（ゼロ・ポジション）となる³。したがって、契約時点では契約資産または契約負債は生じない。その後当該主体が契約上の義務を履行したときに正味ポジションが増加し、収益が認識されることになる。

2.3 DP モデルの基本構造 (2)

これまで確認したように、DPモデルは、資産と負債に焦点を、正確にはそれらの元になる契約上の権利と履行義務に焦点を当てた収益認識モデルである。以下、企業の正味ポジションと収益認識の関係を、〔図表2〕に示す。

〔図表2〕 契約における企業の正味ポジションと収益認識の関係

		収益 認識	契約における企業の正味のポジション			
			契約資産		契約負債	
顧客の履行 (対価支払)	残存する企業の 権利の減少	しない	減少	減少	または	増加
企業の履行 (財や サービスの提供)	残存する企業の 履行義務の減少	する	増加	増加	または	減少

DPでは、企業が財や用役を提供することによって履行義務を果たしたことにより正味ポジションが変動した場合に限って、収益を認識するとしている。つまり、正味ポジションの変動によって収益を認識するのではなく、履行義務を果たすこと（履行義務の充足）によって正味ポジションが増加する場合に収益が認識される。そこには、契約資産の増加または契約負債の減少、あるいはそれらの結合関係が内在する。顧客が対価の一部または全部を支払うことによって、例えば、対価の前払いや掛け代金の支払いなどによって正味ポジションが変動した場合には収益の認識は行われない。

では、次に簡潔な条件の取引を設例としてあげ、正味ポジションの変動と収益認識の関係を〔図表3〕で明らかにする。なお、ここでは仕訳による例示を入れている。

<設例>

A	当社は商品を1,000で販売する契約を締結した。
B	ケース1—商品を引き渡したが、代金は未回収のとき ケース2—代金の一部200を商品引渡し前に現金で前受けしたとき
C	ケース1—代金のうち600を現金で回収したとき ケース2—商品を引き渡したが、代金の残額800は未回収のとき

〔図表3〕 契約における企業の正味ポジションの変動

A 契約締結時

権 利 1,000	履行義務 1,000
-----------	------------

※契約における企業の正味ポジションは権利1,000と義務1,000が均衡しているのでゼロとなる。したがって、契約締結時においては契約資産または契約負債は生じない。

B ケース1

権 利 1,000	> 契約資産 1,000
-----------	--------------

B ケース2

権 利 800	履行義務 1,000
契約負債 200	<

B ケース 1	(借)	契約資産	1,000	(貸)	収益	1,000
		(売掛金)			(売上)	
※企業の商品提供の履行－残存する企業の履行義務1,000の減少－契約資産1,000の増加－契約における企業の正味ポジション1,000の増加 ⇒ 収益1,000を認識する。						
B ケース 2	(借)	現金	200	(貸)	契約負債	200
					(前受金)	
※顧客の（一部）対価支払の履行－残存する企業の権利200の減少－契約負債200の増加－契約における企業の正味ポジション200の減少 ⇒ 収益を認識しない。						

C ケース 1

権 利 400	>	契約資産 400
---------	---	----------

C ケース 2

権 利 800	>	契約資産 800
---------	---	----------

C ケース 1	(借)	現金	600	(貸)	契約資産	600
					(売掛金)	
※顧客の（一部）対価支払の履行－残存する企業の権利600の減少－契約資産600の減少－契約における企業の正味ポジション600の減少 ⇒ 収益を認識しない。						
C ケース 2	(借)	契約資産	800	(貸)	収益	1,000
		(売掛金)			(売上)	
		契約負債	200		(前受金)	
※企業の商品提供の履行－残存する企業の履行義務1,000の減少－契約資産800の増加と契約負債200の減少－契約における企業の正味ポジション1,000の増加（契約負債200から契約資産800までの変動額1,000）⇒ 収益1,000を認識する。						

3 DP モデルによる収益認識に対する簿記の対応

3.1 DP モデルの特徴

DP モデルによる収益認識の最も特徴的な点は、収益を履行義務の減少（消滅）として捉えていることである。つまり、契約に基づいていったん履行義務の発生を認識し、その後の履行義務の充足をもって収益を認識するという流れになる。そこでは、取引から直接

的に収益を認識して測定するのではなく、いったん履行義務の認識と測定を行ってから間接的に収益を認識して測定している。これによって、従来曖昧であると批判されていた収益認識の可視性を高めようとしていると思われる。なお、そこでは顧客との契約に含まれる履行義務を、企業活動における他のさまざまな義務と区別することが必要である。

したがって、DPモデルにおいては、以下の2つの点が重要になる。

- ①顧客との契約における履行義務を識別すること。
- ②識別された契約における履行義務が充足する時点を確定すること。

履行義務とは、資産（財や用役）を顧客に移転する契約上の約定であるので、複数の資産を異なる時点で、顧客に移転する場合には、履行義務をそれぞれ識別し分離して処理しなければならない。なお、資産の移転は、顧客が当該資産に対する支配を獲得したかどうかで判断されることになる（DP, 4.60-4.61）。

また、履行義務の測定は、顧客対価（契約上の取引価格）によって行なわれるので、1つの契約の中に複数の履行義務が存在する場合には、顧客対価をそれぞれ履行義務に配分しなければならない（DP, 5.46）。このような履行義務の契約時点での当初測定が重要となるのは、履行義務の測定額が収益の大きさを決めるからである。

3.2 DPモデルによる収益認識が簿記へ与える影響

このようなDPモデルを導入した場合、簿記へはどのような影響があるのであろうか。わが国の多くの（ほとんどの）簿記教科書では、その導入において、企業の資産・負債・純資産（資本）に増減をもたらすまたは収益・費用を発生させる取引を簿記上の取引とすると説明されている。そして、契約を結んだという事実あるいは商品等の注文を受けたという事実だけでは、資産・負債・純資産（資本）の増減または収益・費用の発生は生じないので簿記上の取引とはしないとしている。つまり、契約をしただけでは帳簿記録の対象とはならない。

ここで、先の〈設例〉を用いて考えてみる。

まず、契約時点Aにおいては、権利1,000と履行義務1,000のポジションが均衡している（差額が生じていない）ので、契約資産または契約負債は生じない。したがって、仕訳という形での記録は行われぬ。なぜならば、正味ポジションが存在しない、ゼロ・ポジションであるからである。また、事後的な契約解除等のリスクのある取引を、資産（権

利) および負債 (履行義務) として貸借対照表本体に計上することになるからである。

次に、取引 B においてはどうかであろうか。B のケース 1 を考えたとき、顧客に商品を引き渡すことによって履行義務が充足されたので、履行義務 1,000 が減少することによって正味ポジションの増加の結果として契約資産 1,000 が生じる。このとき履行義務 1,000 の減少にともなって、収益である売上が認識・測定されて、記録されることになる。なお、正味ポジションの変動の結果である契約資産 1,000 は、資産である顧客に対する対価請求権を示すものとして記録される。

最後に、取引 C のケース 1 を考えてみる。現在残存しているのは権利 1,000 である。顧客対価のうち 600 を回収したので、権利が 600 減少 (消滅) することによって正味ポジションの減少の結果として契約資産 400 が残ることになる。[図表 2] で示したように、このケースは、契約資産の減少による正味ポジションの減少に該当するので収益認識には関係しない。

ところで、<設例>においては契約時点 A においては仕訳されていなかった。では、帳簿上、契約時点における権利 1,000 や履行義務 1,000 を記録する必要はないのであろうか。A, B, C と連続した取引プロセスを考えた場合、例えば、B のケース 1 で認識されている収益 1,000 は、契約時点 A における権利 1,000 と履行義務 1,000 のゼロ・ポジションを起点とした変動値によって記録される。したがって、そこには契約時点からの記録の継続性が求められることになる。

現行の収益認識モデルは収益費用アプローチに基づくものであり、直接に取引の成果としての収益が認識される。したがって、契約時点 A における記録は必要とされず、取引 B の時点において直接に収益が認識される。その意味において、契約という事実記録の対象となる簿記上の取引には該当しない。そこでの収益認識は、会計人 (経営者) によって企業の収益稼得活動に対する実現や成果の確実性などを契機として判断される。

収益や費用のようなフロー情報 (あるいはフロー計算) には、ストック情報には必要とされない持続性が求められる⁴。資産および負債を直接的に測定して利益計算をしようとすると断絶された時点的なものとなり、フロー情報の持続性が失われる恐れがあると考えられる。

投資家の意思決定は、企業価値や株主価値に関する期待形成プロセスに集約される。フロー情報は、直接に企業価値の測定値を与えるものではないが、実績としての成果情報に

よって成果に対する事前の予測を改定することができる。このようなフィードバックを通じて、投資家が行う企業の将来キャッシュ・フローの予測に役立ち、そして企業価値に関する期待形成のために間接的に役立つことができる。

このような意味のあるフロー情報を提供するためには情報の持続性が必要であり、その持続性を確保するためには記録レベルの継続性が不可欠である。したがって、DPモデルにおいても、契約時点における記録が必要となると考える。これによって、例えば、履行義務が負担増加と判断される場合、継続して記録されている履行義務の金額とその履行のために必要な見積コストの測定値を比較することによって、契約損失を追加的に認識することができる。

3.3 DPモデルに対する簿記の対応—履行義務の備忘記録—

では、DPモデルにおいて、契約時点における権利と履行義務をどのように記録したらよいであろうか。正味ポジションの変動に基づいて収益を認識するためには、1つの方法としては契約時点における権利または履行義務を備忘的に記録する方法が考えられる。

DPモデルでは、収益を履行義務の減少として捉えており、契約における権利と履行義務は顧客対価（取引価格）であった。なお、複数の履行義務が1つの契約に存在する場合であっても、顧客対価の枠内で当該金額を各履行義務に配分していた。したがって、契約時点において履行義務（側）を備忘的に記録しておけば十分であると考え⁵。以下、〈設例〉を用いて、履行義務の備忘記録を行なった場合、どのように仕訳形式で記録されるか確認してみる。なお、各時点において正味ポジションの状況、さらに履行義務の残高を示している。

A 契約時	(借)	履行義務見返	1,000	(貸)	履行義務	1,000
		正味ポジションーゼロ・ポジション	履行義務の残高ー1,000			
※備忘的に履行義務を総額ベースで記録する。						
B ケース1	(借)	契約資産	1,000	(貸)	収益	1,000
		(売掛金)			(売上)	
	(借)	履行義務	1,000	(貸)	履行義務見返	1,000
		正味ポジションー契約資産1,000	履行義務の残高ーゼロ			
※履行義務の充足に伴って備忘記録を消去する。						

B ケース 2	(借)	現 金	200	(貸)	契 約 負 債 (前受金)	200
正味ポジション－契約負債200 履行義務の残高－1,000 ※履行義務の充足はないので備忘記録の消去はない。						
C ケース 1	(借)	現 金	600	(貸)	契 約 資 産 (売掛金)	600
正味ポジション－契約資産400 履行義務の残高－ゼロ ※B ケース 1 で備忘記録はすでに消去されている。						
C ケース 2	(借)	契 約 資 産 (売掛金)	800	(貸)	収 益 (売 上)	1,000
		契 約 負 債 (前受金)	200			
	(借)	履 行 義 務	1,000	(貸)	履 行 義 務 見 返	1,000
正味ポジション－契約資産800 履行義務の残高－ゼロ ※履行義務の充足に伴って備忘記録を消去する。						

4 契約における正味ポジションの表示

4.1 帳簿記録と会計情報

DPは顧客との契約から生じる権利と履行義務の組合せによる正味ポジションによって、残存する契約上の権利および履行義務に応じて単一の契約資産または単一の契約負債が生じるとしている。そこで、顧客との契約を、契約資産または契約負債として、純額で貸借対照表（財政状態計算書）に表示することが示唆されている。また、DP公表後に次のような暫定合意がなされている⁶。

- (1) 会計処理単位は顧客との契約において残存する権利および履行義務であり、契約における正味ポジションは貸借対照表（財政状態計算書）において純額で表示されるという DP の提案する見解を支持する。
- (2) 顧客とのポートフォリオについて、企業は次のように表示しなければならない。
 - ①正味の契約資産は正味の契約負債とは区別して表示される。
 - ②短期の契約資産は長期の契約資産とは区別して表示される。
 - ③短期の契約負債は長期の契約負債とは区分して表示される。

このような表示方法に従った場合、契約時点 A においては、正味ポジションはゼロであるので貸借対照表に計上される項目はない。なお、備忘記録についてもあくまでも備忘的な記録であるので貸借対照表本体には計上されない。また、取引 B の時点においては、ケース 1 では契約資産1,000、ケース 2 では契約負債200が貸借対照表に計上される。そして取引 C の時点においては、ケース 1 では契約資産400、ケース 2 では契約資産800が貸借対照表に計上される。なお、契約の単位を会計処理の単位と考えるので、ケース 1 とケース 2 の取引を同時に想定した場合では、取引 B の時点では、契約資産1,000と契約負債200は相殺消去されずに、それぞれ資産および負債として貸借対照表に計上されることになる。

ここで、履行義務に関する備忘記録の意味を考えてみる。先に示した備忘記録には大きく以下の 2 つに意味があると考えられる。

①利害関係者の意思決定に役立つ持続性のあるフロー情報を提供するための基礎となる記録の継続性を確保することができる。

②正味ポジションに関する情報と履行義務の残高に関する情報を組み合わせることによって、将来の期待形成に役立つ受注高などの収益関連情報が提供できる。

①についてはこれまで説明してきたところである。正味ポジションの変動を把握するための起点になる記録を行なうとともに、継続的な記録によって持続的なフロー情報を提供することができる。

また、②については、備忘記録としての履行義務の残高を注記することによって、収益としてまだ認識されていないが受注高などの収益関連情報を提供することができる。これによって、利害関係者の将来の期待形成に役立つ情報提供ができる。例えば、取引 B の場合、ケース 1 では代金請求権である契約資産1,000があり、また現在時点における履行義務はすべて充足したという情報が把握できる。ケース 2 では現時点においてまた果たしていない履行義務1,000があり、代金の前受けである契約負債200があるということが把握できる。これによって収益として認識された部分は実績としての成果情報として損益計算書で報告し、収益として未だ認識されていない部分は将来収益に関連する情報として注記することができる。

4.2 おわりに

収益は企業の経済活動の規模を測る主要な情報であり、その認識は、企業業績のトップラインを決定する重要な問題である。DPモデルに基づいた収益認識基準を適用した場合、建設業、割賦販売業および百貨店など業界や業種によっては大きな影響を受けるといわれている。本稿では、DPモデルについて、簿記（帳簿記録）の視点から検討を行い、簿記での対応について試案してきた。意思決定有用性アプローチというワードの下で会計情報にのみ着目する傾向にあるが、会計情報は簿記システムから導出されるということは今一度考えることは重要である。新しい会計基準の設定や国際財務報告基準の導入などの課題に対しても、帳簿記録の視点で検討することも必要である。DPモデルについては、複数要素契約、履行義務の再測定など様々な論点があるが、これらについては今後の検討課題としたい。

注

- 1 International Accounting Standards Board (IASB). 2008. Discussion Paper, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*. IASB.
- 2 International Accounting Standards Committee (IASC). 1989. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. IASC. para 70 (a).
- 3 DPモデルでは、契約における権利および履行義務はともに顧客対価ベースで測定（あるいは配分）される。DPの中では、契約における権利および履行義務を公正価値（現在出口価値）で測定するモデルも検討されたが、権利および履行義務を公正価値で直接に測定した場合、契約時に契約資産または契約負債が認識され、収益（契約利得）が認識される可能性があるため、DPではこのモデルを採用していない。
- 4 川村義則（2010）「収益認識基準と概念フレームワークに係る問題」『会計』第177巻第4号，p. 35.
- 5 履行義務だけでなく、権利についても備忘記録をする方法も考えられる。ただし、Bのケース2について考えると、現金収入200があったにもかかわらず、履行義務は1,000のまま変動がないということは、契約負債200を示すことになることが推知できる。そこで、本稿では履行義務だけを備忘記録する方法について検討している。
- 6 企業会計基準委員会（2009）「収益認識に関する論点の整理」、第54項。