

収益認識の会計基準の設定過程

—AAA/FASB 会議（2007年）から FASB/IASB 公開草案 （2010年）までを中心として—

椛 田 龍 三*

「イギリスの社会学者、ジョン・ゴールドソープ (John Goldthorpe)」は、「社会学的研究は、実験設定における普遍的な因果の法則の解明よりも」、「生成過程としての因果関係」、つまり「因果が生成されてくるメカニズム [の解明]」=「原因が結果に影響を与えるプロセスの解明」に「着目した研究の重要性を指摘」している (石田 [2012] 11, 13頁)。

目 次

- I はじめに
- II AAA/FASB の財務報告問題に関する会議（2007年）の内容
- III 討議資料（2008年）に対する外部のコメント・レターの分析
- IV 討議資料（2008年）公表後の内部ロビイング
- V 公開草案（2010年）の特徴点
- VI おわりに

I はじめに

財務会計基準審議会 (FASB) は、2002年1月に、「財務諸表における収益と負債の認識」に関する将来の「主要なプロジェクトの目的と範囲」を議論した。FASB は、「そのプロジェクトが、収益認識に関する新しい包括的な会計基準 (new comprehensive accounting standard on revenue recognition)」を導くであろうし、また、一定の概念フレームワークにおける

「収益と負債に関するガイダンス」を修正するであろうと考えていた。そこで、FASB は、2002年5月に、「収益認識に関する包括的な会計基準」を発展させるため、また、一定の概念フレームワークにおける「収益と負債に関するガイダンス」を修正するためのプロジェクトを「協議事項 (agenda)」に追加した。また、FASB のこのプロジェクトは、2002年9月に、国際会計基準審議会 (IASB) との共同プロジェクトになった (Schipper et al. [2009] p.58)。そして、FASB/IASB は、討議資料 (IASB [2008])、公開草案 (IASB [2010]) および改訂公開草案 (IASB [2011]) の公表と、それらに対するコメント・レターの公表を経て、2014年に、IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」(IASB [2014]) を公表している。

このような収益認識の進行状況に関して、2002年の段階 (2002年の FASB の議事録) では、FASB が、トップダウン・アプローチ=規範的アプローチを重視した視点から、資産負債アプローチ・公正価値での測定を暫定的に支持していたが、2005年の段階 (2005年5月11日の FASB の議事録) では、収益認識の基準 (測定も含む) に関して、多くの FASB メンバーは、事業用資産に対する公正価値の困難—活発な市場の確保の困難性、概念 (理念) と基準 (現実) の乖離および履行義務の計算上の不確実性 (測定上の誤差) —に直面したので、トップダウン・アプローチ=規範的アプローチとボトムアップ・アプローチ=記述的アプ

* 専修大学商学部教授

ローチの混合アプローチ—資産負債アプローチ・履行価値アプローチ—を支持するように変容していった(拙稿 [2023a] 37頁)。さらに、討議資料(2008年)の段階では、2005年5月11日のFASBの会議での暫定的な結果—資産負債・履行価値アプローチ=混合アプローチを支持—の影響を受け、(a) 収益認識のパターン、(b) 複雑性および(c) 誤謬のリスクという理由から、事業用資産に関して、現在出口価格=公正価値を却下する方向へ変容し、その代替案として当初取引価格アプローチ—顧客が約束した対価で履行義務を測定するので、公正価値での測定はしない—を採用するようになった(拙稿 [2023b] 182頁)。

本稿の課題は、収益認識のプロジェクトの以上の変容を所与のものとして、米国会計学会(AAA)とFASBが、2007年11月に開催したAAA/FASBの財務報告問題に関する会議(AAA/FASB Financial Reporting Issues Conference)(以下、AAA/FASB会議と略称)での議論(Schipper et al. [2009])を参考にしながら、討議資料(2008年)に対するコメント・レターと公開草案(2010年)の内容の特徴点を、内部ロビン/ボトムアップ・アプローチ=記述的アプローチの視点¹⁾より分析することである。

II AAA/FASBの財務報告問題に関する会議 (2007年)の内容

AAA/FASB会議(2007年)では、「収益認識」に関して、特に「2つの新しいモデル：顧客対価モデル(customer consideration model)と測定モデル(measurement model)」を議論している(Schipper et al. [2009] p.55)。そこで、ここでは、収益認識の会計基準に関する討議資料(2008年)に対するコメント・レターを分析する前に、AAA/FASB(2007年)の財務報告問題の内容を分析しておきたい。AAA/FASB会議(2007年)では、まず、FASBが収益認識の会計基準のプロジェクトに着手した理由を、つぎのように述べている。

・「収益認識に関するU.S. GAAP」は、「様々な〔会計〕基準

設定団体」により、100以上の「公表物(pronouncements)」があり、それらの公表物は、「改訂することが難しく、時折、矛盾している(hard to retrieve and sometimes inconsistent)。」

- ・収益認識の公表物は、かなり多くあるにもかかわらず、U.S. 経済の最も急速に成長する分野の「サービス活動のためのガイダンス」をほとんど提供していない。
- ・「収益認識」は、「適用の間違いや不正(application errors and fraud)」があるとき、「〔財務諸表の〕修正表示の主要な源泉(primary source of restatements)」となる。このような修正表示をした時は、「財務報告における投資家の信頼性(investor confidence)」を減退させる。
- ・「ビジネス・モデルが、発展したり出現する」につれて、「適切な文献を選択すること」はより困難となる。というのも、「現存する多くのガイダンス」が、「取引別あるいは産業別(transaction-specific or industry-specific)」のガイダンスしかないからである。
- ・「財務諸表の利用者」は、「企業間や産業間(among entities and industries)」の「差異」を認識することを助ける「情報」がほとんどないために、企業間等の「比較可能ができない(noncomparability)」状況に直面している。
- ・「収益認識のための会計政策の開示(accounting policy disclosures for revenue recognition)」は、非常に有益である。
- ・「〔財務諸表の〕利用者」は、「具体的な収益の生成活動についてのより詳細事項(more details about specific revenue-generating activities)〔の情報〕」を好むであろう。
- ・「世界のビジネス・モデル/制度的な環境(business models/institutional environments around the world)」を満足させる「単一で、包括的な収益認識の〔会計〕基準」は、「国際的なコンバージェンス(international convergence)」を促進するだろう(Schipper et al. [2009] p.58)。

ここで、FASBは、収益認識の会計基準のプロジェクトに着手した理由として、①収益認識に関する会計基準が100以上あり、それらの会計基準は、矛盾しているものがあること、②現在、取引別か産業別のガイダンスしかないので、財務諸表の利用者は、企業間等の比較可能性が確保できないこと、さらに、③世界のビジネス・モデルや制度的な環境を満足させる単一で、包括的な収益認識の会計基準を設定することは、

FASB と IASB のコンバージェンスを促進させるのに役立つこと等を掲げている。FASB/IASB の収益認識に関するプロジェクトでは、このような問題点—ここでは、FASB のみの問題点²⁾であるが—を踏まえたうえで、このプロジェクトの意図—達成目標—をつぎのように提示している。

- (1) 「収益認識に関する U.S. [の会計] 基準と国際 [会計] 基準」をコンバージェンスすることにより、財務報告を改善しうる。
- (2) 「収益認識に関する現存する概念的なガイダンスの矛盾 (inconsistencies)」を除去することで、財務報告を改善しうる。
- (3) 将来において生じる「収益認識問題 (revenue recognition issues)」において役立つであろう「概念的なガイダンス」を提供することで、財務報告を改善しうる。
- (4) 「現存する標準的なレベルの権威ある文献と [一般に] 認められている [会計] 実務 (existing standards-level authoritative literature and accepted practices)」における矛盾を除去することで、財務報告を改善しうる。
- (5) これまで発展してきた「収益認識のガイダンス」を「排除すること (filling voids)」で、財務報告を改善しうる。
- (6) 「すべての産業や取引に適用することができる単一で、包括的な収益認識 [の会計] 基準 (single, comprehensive standard on revenue recognition that can be applied to all industries and transactions)」を設定することで、財務報告を改善しうる (Schipper et al. [2009] pp.58-59)。

このように、FASB/IASB は、現存する収益認識に関するガイダンスの矛盾を排除し、U.S.GAAP と国際会計基準 = IFRS を、コンバージェンスするために、すべての産業や取引に適用することができる単一で、包括的な収益認識の [会計] 基準を設定することにより、財務報告を改善しうるという達成目標を掲げている。AAA/FASB 会議 (2007年) では、収益認識の会計基準のプロジェクトに着手した理由と、そのプロジェクトの達成目標を踏まえた上で、2002年から2007年までの両ボード (FASB/IASB) の議論の状況をつぎのように素描している。

「両ボード [FASB/IASB]」は、当初 (2002年頃)、

「公正価値 (公正価値モデル) で資産と負債」を測定する「収益認識モデル」を開発していた。両ボードは、「履行義務の公正価値 (fair values of performance obligations)」は、「法的な出口価格 (legal exit price)」で測定されるべきであると、暫定的に同意していた。しかしながら、若干のボードメンバーは、「公正価値を合理的に見積もること (reasonably estimating fair values)」について懸念を示しており、また、別の若干のメンバーは、「そのモデル [公正価値モデル] の下での収益認識のパターン」について懸念を示していた。その結果、両ボードは、「代替的なモデル—顧客対価モデル (alternative model—the customer consideration model)」を追加して開発することに同意した。「このモデル [顧客対価モデル]」の下では、「履行義務は、公正価値で測定されるのではなく、顧客の対価額の配分 (allocation of the customer consideration amount rather than measured at fair value)」に基づいて報告されることになる。2006年10月、両ボードは、「ボードメンバーの中で幅広い支持」を得ていた「折衷的モデル (compromise model)」³⁾ではなく、「公正価値モデルと顧客対価モデルの両方の予備的な開発 (preliminary development of both the fair value model and the customer consideration model)」を完成させる決定をした。この仕事は、両ボードから選抜されたスタッフと、2つのボードアドバイザーグループにより着手された。そして、この仕事は、「2007年11月の [AAA/FASB] 会議より前の2007年7月」に完了した。この AAA/FASB 会議 (2007年) の参加者は、「顧客対価モデルと測定モデル [= 公正価値モデル] (customer consideration model and the measurement model)」を慎重に検討している (Schipper et al. [2009] p.59)。

ここでは、2002年から2007年12月までの間の FASB/IASB の議論展開の変容点が素描されている。すなわち、FASB/IASB は、収益認識に関するプロジェクトが開始された当初 (2002年頃) の第1段階において、トップダウン・アプローチ = 規範的アプローチのみを重視して、資産と負債を公正価値で測定する収益認識モデル—履行義務を公正価値 = 現在出口価格で測定するモデル—を暫定的に同意していた。第2段

階になると、若干のボードメンバーが、公正価値の見積りやそこでの収益認識のパターンを懸念を示しているとあるが、これは、公正価値の不確実性に関する問題提起と推察することができる（梶田 [2023a] を参照）。第3段階になると、FASB/IASB は、公正価値モデルに代替するものとして、顧客対価モデルを開発することに同意している。第4段階（2006年10月）になると、FASB/IASB は、ボードメンバーの中で、それまで支持されていた「代替案2：資産負債アプローチ・履行価値アプローチ」ではなく、公正価値モデルと顧客対価モデルの両方を開発することを決定し、この開発する仕事は、ボードのスタッフ等により2007年7月に完了している。

このように、2002年の第1段階では、トップダウン・アプローチ＝規範的アプローチのみを重視していた一公正価値を支持—が、第2段階から第4段階にかけて、トップダウン・アプローチ＝規範的アプローチ（公正価値モデル）とボトムアップ・アプローチ＝記述的アプローチ（履行対価モデル）の両方を、徐々に議論するように変容していった。そして、2007年11月に行われた AAA/FASB 会議での参加者は、顧客対価モデルと測定モデル＝公正価値モデルを熟慮しながら、2つのモデルの共通点を、つぎのように述べている。

「顧客対価モデルと測定モデル〔＝公正価値モデル〕は、「契約当初において、権利と義務の識別」を要求する。契約は、もし、権利が義務を超過したなら「契約資産」となり、もし、義務が権利を超過したのなら、「契約負債」となる。その後、「契約におけるそれぞれの履行義務」が、充足されるにつれて、企業の契約資産が増加したり、契約負債が減少する。そして、契約資産が増加したときや契約負債が減少したときに、「収益」は認識される。しかしながら、「測定モデル〔＝公正価値モデル〕と顧客対価モデル」は、このように「権利と義務」を要求する点は共通しているけれども、それらの項目は、「契約当初」においてどのように測定されるのかについて相違している（Schipper et al. [2009] p.59）。AAA/FASB 会議（2007年）では、測定モデル〔＝公正価値モデル〕と顧客対価モデルにおける契約当初での測定の相違点につい

て、つぎのように述べている。

「顧客対価モデル」において、「契約の権利は、契約時に示された対価の金額」で、「契約当初」において記録される。ここで、「販売者への支払いあるいは約束された支払い（payment or promised payment to the seller）」は、「顧客対価（customer consideration）」である。「総顧客対価」は、おのおのの財貨やサービスの「関連する販売価格」に「比例して（pro rata）」、「個々のな履行義務」に配分される。その結果、「契約当初」において、「契約資産」と「契約負債」が認識されないように、「総履行義務〔の価額〕」は、「総契約の権利」と等しい金額で報告される。「測定モデル〔＝公正価値モデル〕」では、「履行義務」の「出口価格（exit prices）の総額」が、「総顧客対価の公正価値（fair value of the total customer consideration）」より低い場合、「会社は契約当初日に収益を認識する」ことになる。それぞれの報告日に、「残留している履行義務（remaining performance obligations）」は、「現在出口価格（current exit prices）」で再測定される（Schipper et al. [2009] pp.59, 61）。ここで、顧客対価モデルと測定モデル＝公正価値モデルの共通点と相違点の内容を示したものが、図表1である。

ここでの図表1から明らかのように、AAA/FASB 会議（2007年）での議論において、顧客対価モデルと測定モデル＝公正価値モデルの共通点は、契約資産と契約負債に基づいて収益を認識することであるが、相違点は、契約当初において、「〔現在〕出口価格（exit prices）」＝公正価値で収益を測定するか否かである。討議資料（2008年）では、2005年5月11日の FASB での会議や AAA/FASB 会議（2007年）での議論を踏まえて、正味の契約ポジションモデル⁴⁾—履行義務の充足—で収益を認識し、履行義務の測定に関しては、現在出口価格アプローチ＝公正価値アプローチを、収益認識のパターン、複雑性および誤謬のリスクという理由から却下し、当初取引価格アプローチ—顧客が約束した対価で履行義務を測定する—を採用している（梶田 [2023a] と梶田 [2023b] を参照。cf. IASB [2008]）。そして、討議資料（2008年）では、「顧客との契約に基づいて」、「厳格な（rigorous）」

図表1 2つの収益認識モデルの比較

	顧客対価モデル	測定モデル=公正価値モデル
共通性	2つのモデルは、契約資産と契約負債—履行義務—に基づいている。2つのモデルは、契約資産が増加するか、あるいは、契約負債が減少した時に収益を認識する(履行義務を充足するため)。	
相違点	顧客対価は、財やサービスの関連した販売価格に基づいて、履行義務に配分される。 契約当初において、収益は認識されない(履行義務が充足されていないのであれば)。 その後の報告日において、履行義務の再測定はされない。	履行義務は、それらの出口価格で測定される。 収益認識は、契約当初において可能である(顧客対価が、すべての残留する履行義務の出口価格を超過する金額で)。 履行義務は、その後の報告日において、出口価格で(利得と損失を伴って)再測定される。

(出所) Schipper et al. [2009] p.60. なお、一部分、修正した。

「支配の移転 (transfer-of-control)」という形で、「履行義務の充足のための具体的な規準 (concrete criterion for the satisfaction of performance obligations)」を提示している (Biondi and Tsujiyama et al. [2014] pp.16, 20)。

III 討議資料 (2008年) に対する外部のコメント・レターの分析

討議資料 (2008年) は、「契約に基づいた収益認識モデル (contract-based revenue recognition model)」を提示し、これに対するコメント・レターを求めた。FASB/IASB は、2009年6月 (6カ月間) までに211通のコメント・レターを受領し、FASB/IASB のスタッフは、これらのコメント・レターを要約している (IASB/FASB [2009] p.1)。ここで、「投稿者のタイプ (type of respondent)」と「投稿者の地域別分類」を示したものが、図表2と図表3である。

図表2と図表3から明らかなように、コメント・レターの「投稿者のタイプ」は、作成者が79通 (37%)、専門職が40通 (19%) および産業別協会が32通 (15%) 等であり、「投稿者の地域別分類」は、ヨーロッパが76通 (36%)、北アメリカが75通 (36%) およびオーストラリア/ニュージーランドが19通 (9%) 等である。ここでの投稿者がコメントした内容は、つぎのようになっている。

討議資料 (2008年) に対する投稿者のコメントは、

1の全体的な観点、2の範囲、3の収益の認識、4の収益の測定、5のコストおよび6のその他の諸問題と、かなり広範囲におよんでいる (図表4を参照) が、ここでは、3の収益の認識と4の収益の測定にのみ焦点を絞り、討議資料 (2008年) に賛成 (同意) するコメントと、反対するコメントを明確に区別しながら分析する。まず、3の収益の認識における履行義務の定義 (3-1) と、履行義務の識別 (3-2) について、つぎのような賛否のコメントがあった。

大部分の投稿者は、「履行義務の提案された定義」—「顧客に (財やサービスのよう) な資産を移転する」「契約における約束」—を支持している。しかし、履行義務の「定義」が「曖昧な (vague)」ために、その定義を会計「実務」で一貫して適用するための「利用者にとって、不十分なガイダンス (insufficient guidance)」となっているという批判もある (3-1)。また、大部分の投稿者は、「財やサービスが顧客に移転される時に」、「企業 (entity) は、個々の履行義務」を識別すべきであるという討議資料 (2008年) の「提案 (proposal)」を支持している。しかし、若干の投稿者は、討議資料 (2008年) の提案は、「現存する [会計] 基準を改善するために (to improve existing standards)」十分に明解なものではない (3-2) と批判している (IASB/FASB [2009] pp.11, 12)。このように、ここでは、履行義務の定義 (3-1) と、履行義務の識別 (3-2) に関して、賛否

図表2 211通のコメント・レターの所属機関

投稿者のタイプ	投稿数	%
作成者	79	37
専門職	40	19
産業別協会	32	15
会計基準設定機関	18	9
個人	14	7
会計事務所	9	4
投資家 / アナリスト / 利用者	6	3
非営利団体	6	3
研究者	3	1
規制機関	3	1
その他 (パブリック・セクター等)	1	<1
合計	211	100%

(出所) IASB/FASB [2009] pp.1-2. なお, 一部分, 修正した。

図表3 211通のコメント・レターの地域別の分類

地域別の分類	投稿数	%
ヨーロッパ	76	36
北アメリカ	75	36
オーストラリア / ニュージーランド	19	9
国際	13	6
アジア・太平洋 (オーストラリア / ニュージーランド以外)	12	6
アフリカ	5	2
中東 / インド	4	2
中央 / 南アフリカ	1	0
N/A	6	3
合計	211	100%

(出所) IASB/FASB [2009] p.2. なお, 一部分, 修正した。

図表4 受領したコメント・レターの範囲

1 全体的な観点 (overall view)
1-1 プロジェクトの目的 (project objective)
1-2 提案されたモデル (proposed model)
1-3 代替的な認識モデル (alternative recognition model)
1-4 フィールド・テストと予定表 (field testing and timetable)
2 範囲 (scope)
2-1 収益の定義 (definition of revenue)
2-2 契約の定義 (definition of a contract)
2-3 顧客の定義 (definition of a customer)
3 認識 (recognition)
3-1 履行義務の定義 (definition of performance obligation)
3-2 履行義務の識別 (identification of performance obligation)
3-3 履行義務の充足 (satisfaction of performance obligation)
4 測定 (measurement)
4-1 測定アプローチの全体的な観点 (overall view on measurement approach)
4-2 当初の測定 (initial measurement)
4-3 配分アプローチと見積の使用 (allocation approach and use of estimates)
4-4 その後の測定 (subsequent measurement)
5 コスト (costs)
5-1 契約の当初コスト (contract origination costs)
6 その他の諸問題 (以下, 省略)

(出所) IASB/FASB [2009] pp.2-3.

のコメントがあった。履行義務の充足（3-3）に関して、つぎのような賛否のコメントがあった。

「支配〔の概念〕」は、投稿者にとって、「最も大きな関心のある問題（issue of greatest concern）」である。大部分の投稿者は、「それ〔企業〕が、顧客に資産を移転するとき（when it transfers assets to a customer）」、「履行義務を充足する（satisfies performance obligations）」ので、それに同意している。また、多くの投稿者は、「履行義務との適切な識別」と結合して、「資産が移転し、収益が認識されるとき」、「支配に焦点を合わせる（focus on control）」は、「より一貫した意思決定」となると信じている。しかしながら、多くの投稿者は、「支配に関する明確な定義（clear definition）」もないので、「サービスあるいは無形の製品の契約（contracts for services or intangible products）」に関して、支配に関する「適切なガイダンスの必要性（need for application guidance）」を強調している。また、「討議資料で示された例示の多く」は、「権利が移転するまで、支配は移転しない（control does not transfer until title transfers）」ことを示していたので、討議資料（2008年）は、「支配の移転」が、「法的な権利の移転（legal transfer of title）」まで最終的に確定しないという印象を与えてるとし、これは、支配の移転に関して「明確ではない（unclear）」と批判している。さらに、多くの投稿者は、「支配の指標（indicators of control）」を要求し、通常、「法的所有権の移転（transfer of legal ownership）」が、「支配が移転した指標である（indicator that control has passed）」と考えられるが、「もし他の〔法的所有権以外の〕有力な指標（other strong indicators）」が「支配が移転した」ことを示すのであれば、「より早期の収益の認識（earlier recognition of revenue）」を排除すべきではない（3-3）と批判している（IASB/FASB [2009] pp.16, 17）。

このように、支配の概念は、多くの投稿者の興味的であり、討議資料（2008年）に賛同する投稿者も多くいるが、批判している投稿者もいる。ここでは、法的所有権の移転が、支配が顧客へ移転した指標である、と考えている討議資料（2008年）への批判に注目しておこう。また、若干の投稿者は、「支配が移転す

るときに有用な指標の事例（useful examples of indicators when control has transferred）」（IASB/FASB [2009] p.18）を、つぎのように提示している。

- (a) 「資産の建設（construction of the asset）」の間において、「基礎となる資産の実質的な変更や修正（substantial changes or modifications to underlying asset）」をすることができる。
- (b) 基礎となる資産は、顧客による注文で作られる。
- (c) 顧客は、「資産を抵当に入れること（to pledge the asset）」もできるし、あるいは、それ〔資産〕にアクセスすることを制限することもできる。
- (d) 顧客は、「資産に対する法的権利（legal title to the asset）」を持つ。
- (e) 顧客は、「資産の物的な占有（physical possession of the asset）」を持つ。
- (f) 顧客は、資産に対する「損失のリスク（risk of loss）」を負う。
- (g) 顧客は、「サービスが履行される」につれて、「資産を使用する権利あるいは、資産を消費する権利（the right to direct user or consume the asset）」を持つ。
- (h) 顧客は、「仕掛品（work-in-process）」のときに、「返金できない支払いあるいは連続的な支払い（non-refundable payments or continuous payments）」をするよう要求される（IASB/FASB [2009] p.18）。

このように、若干の投稿者は、支配が移転するときの有用な指標として、(a) から (h) の8つの指標を掲げているが、ここでは、特に、(d) の「資産に対する法的権利」と (e) の「資産の物的な占有」の指標に注目しておこう。また4の収益の測定に関して、全体的な観点（4-1）、当初の測定（4-2）、配分アプローチと見積の使用（4-3）およびその後の測定（4-4）—これは、省略する—についての賛否のコメントがあった。まず、収益の測定の全体的な観点（4-1）に関して、つぎのような賛成のコメントがあった。

多くの投稿者は、討議資料（2008年）で採用した「測定アプローチ（measurement approach）」＝「配分された取引価格アプローチ（allocated transaction price approach）」を支持している。彼らは、「履行義

務」は、「当初取引価格 (original transaction price)」で測定されるべきであることに同意している。多くの投稿者は、「現在出口価格アプローチ (current exit price approach)」が、適用することが困難—それは、「誤謬や非一貫性 (errors and inconsistencies)」を導いたり、「利用者にとって意思決定・有用な」情報を提供しない—なので、両ボードが、「現在出口価格アプローチ」を「拒絶 (rejection)」したことに同意している。例えば、「GASB [政府会計基準審議会]」は、「現在出口価格」が、「顧客との契約における残留している履行義務 (remaining performance obligation)」を算定するに際して、めったに観察可能ではないので、「履行義務」を当初に、「取引価格」で測定すべきであるということに同意している。(4-1) (IASB/FASB [2009] p.19)。

ここでは、多くの投稿者が、討議資料 (2008年) で提示された「当初取引価格アプローチ」(cf. IASB [2008] pars.5.26-5.33) —履行義務は、当初取引価格で測定されるべきである—に賛同するとともに、また多くの投稿者は、履行義務を、現在出口価格で測定すると誤謬等が生じるとして却下した討議資料 (2008年) に賛同している。当初の測定 (4-2) と配分アプローチ (4-3) に関して、つぎのような賛否のコメントがあった。

多くの投稿者は、「取引価格」を、「履行義務」に配分する提案を支持しており、また、「企業」は、「履行義務」を充足した時のみ、収益は認識されるとした提案を支持している。多くの投稿者は、「履行義務が充足されていない」時、収益は認識されるべきではないという提案に同意している。しかしながら、ほとんどの「保険業者 (insurers)」は、「プレミアムの一部分」は、「当初に費用として認識された取得原価を回収 (recovery of acquisition costs recognized as an expense at inception)」することになるので、「収益は、契約当初において認識されるべきである (revenue should be recognized at contract inception)」と批判している (4-2)。また、多くの投稿者は、「取引価格」を、「財やサービスの販売価格 (selling prices of the goods and services)」に基づいて配分するとした提案を支持している。しかしながら、若干の投稿者—

「遠距離電気通信セクター (telecommunications sector)」—は、「特定の履行義務に配分された金額」は、「将来の財やサービスの引渡しを条件としない金額 (amounts that are not contingent on delivery of future goods and services)」に制限すべきであると批判している (4-3) (IASB/FASB [2009] pp.19, 20)。ここでは、当初の測定 (4-2) と配分アプローチ (4-3) に関して、多くの投稿者は、討議資料 (2008年) を支持していたが、ほとんどの保険業者は、収益は契約当初に認識されるべきであると批判し、遠距離電気通信セクターは、配分アプローチを批判している。

ここで明らかのように、収益の認識と測定に限定して、討議資料 (2008年) に対するコメント・レター—FASB/IASB のスタッフが纏めたコメント・レター—をみてきたが、多くのコメント・レターの賛成もあったが、また多くの批判するコメント・レターもあった。ここでは、収益の認識に関して、法的所有権の移転=支配の移転とすることに対する批判—法的所有権以外の有力な指標が、支配を移転したことを示すのであれば、より早期の収益の認識を排除すべきではないという批判—と、収益の測定に関して、現在出口価格=公正価値は多くの困難—誤謬や非一貫性—に直面するので、公正価値を拒絶した討議資料 (2008年) に同意している点に注目しておこう。

IV 討議資料 (2008年) 公表後の内部ロビイング

すでに述べたように、討議資料 (2008年) に対するコメント・レターの多くは、収益の測定に関して、現在出口価格=公正価値は多くの困難—誤謬や非一貫性—に直面するので、公正価値—トッパダウン・アプローチ=規範的アプローチを重視—を拒絶した、討議資料 (2008年) に同意していたが、収益の認識に関して、法的所有権の移転を支配の移転とすることに対する多くの批判があった。このように、コメント・レターの多くが、支配の移転に関して批判した理由は、討議資料 (2008年) のつぎのような文言に対するものであった。

企業が、約束された資産を、顧客に移転した時、企業は履行義務を充足し、収益を認識する。「顧客が、

それ〔約束された資産〕に対する支配」を獲得した時、企業は、「約束された資産」を移転すると両ボードは提案している。財の場合、「顧客が財に対する支配」を獲得し、「財は顧客の資産である (good is the customer's asset)」と言える時、企業は、履行義務を充足する。通常、これは、「顧客が、財を物理的に占有した時 (when the customer takes physical possession of the good)」に生じる。例えば、「顧客の資産を建設する契約 (contract to construct an asset of a customer)」において、「もし資産が、建設の過程を通じて、顧客に移転される場合のみ (only if assets are transferred to the customer throughout the construction process)」、企業は、「建設期間中に履行義務 (performance obligation during construction)」を充足する。これには、「顧客が、部分的に建設された資産を支配する (the customer controls the partially constructed asset)」ことで、建設の進捗に応じて、「顧客の資産 (customer controls)」になる場合が該当する (IASB [2008] pars.4.59-4.60, 4.62)。

このように、討議資料 (2008年) では、企業が資産を移転し、履行義務を充足することで、顧客が支配を獲得する—物理的に資産を占有する—ことになり、収益は認識されるとしている。しかし、建設業の場合、企業が収益を認識するためには、顧客が建設中の資産を部分的に支配する—占有する—必要があるので、これは、企業にとっては、建設中の収益を認識することができないような規定になっているといえよう。すでに述べたコメント・レターの多くは、このような討議資料 (2008年) の規定内容を、批判しているものと考えられる。ここでは、このようなコメント・レターの状況を踏まえて、討議資料 (2008年) を公表した翌年—2009年—の「議事録 (minutes)」—内部ロビング—の内容を確認しておこう。まず、FASB/IASB のメンバーやスタッフが、2009年に議論した課題を、議事録から明らかにしておこう。

【2009年4月11日の会議の議事録】

FASB/IASB は、この会議で、「貨幣の時間価値の効果 (effects of the time value money)」, 「不確実な対価の効果」および「非現金での対価」を議論している

(FASB [2009a])。

【2009年5月21日の会議の議事録】

FASB/IASB は、この会議で、「企業が正味契約ポジション」をどのように決め、顧客が、「不確実 (変動する) な対価の金額」を約束した時、収益はどのように測定されるかを議論している (FASB [2009b])。

【2009年6月10日の会議の議事録】

FASB/IASB は、この会議で、「提案された収益認識モデル (proposed revenue recognition model) [=討議資料]」で取り扱われなかった3つの主題— (a) 収益の総額表示 v. 純額表示 (gross versus net presentation of revenue)」、(b) 「契約の結合、セグメントおよび修正」および (c) 「非貨幣の交換」—を議論している (FASB [2009c])。

【2009年7月23日の会議の議事録】

FASB/IASB は、この会議で、討議資料 (2008年) に対する「コメントの要約 (summary of the responses)」をしている。受領したコメントを吟味した後、「両ボード [FASB/IASB] は、様々な産業や取引」に対して、一貫して適用できる U.S. GAAP や IFRS のための「単一の収益認識モデル (single revenue recognition model)」を開発するプロジェクトの目的を是認している。彼らは、「デスクッション・ペーパー [討議資料 (2008年)] で提案されたモデルの発展に焦点を置くことに同意したし、また、「そのモデルが、連続した引渡し契約 (例えば、若干の建設契約)」に対して、どのように適用されるかを明確にすることに焦点を置くことに同意している。「両ボードは、そのモデルの範囲」から、あらゆる「特殊な産業」を除外するかどうかを決定するであろう (FASB [2009d])。

【2009年8月9日の会議の議事録】

FASB/IASB は、この会議で、「顧客との契約の表示 (presentation of contracts with customers)」に関する諸問題を議論している。すなわち、第1に、企業が、「契約上の権利や義務」を、「資産や負債」として表示するときの諸問題、第2に、企業が、「正味の契約負債

(net contract liabilities)」とは別に、「正味の契約資産 (net contract assets)」を表示すべきかどうかに関する諸問題、第3に、企業は、「長期の契約」とは別に「短期の契約」を表示すべきかどうか、また、それをどのように表示すべきかに関する諸問題、および第4に、「企業の契約ポジション (entity's contract position)」と受取勘定に関する諸問題を議論している (FASB [2009e])。

【2009年9月23日の会議の議事録】

FASB/IASB は、この会議で、「3つの収益認識の問題 (three revenue recognition topics)」を議論している。すなわち、第1に、「提案されたモデルと受取勘定会計の相互関係」の問題、第2に、「財やサービスが顧客へ移転された時 (when goods and services are transferred to a customer)」の「支配の定義 (definition of control)」の問題、および第3に、「追加的な財やサービスを取得するためのオプション」の問題を議論している (FASB [2009f])。

【2009年10月26日の会議の議事録】

2009年9月23日の会議で、FASB/IASB は、企業が収益を認識するときに助けとなるように、「提案されたモデルの中に追加ガイダンス (additional guidance in the proposed model)」をいれることを考えた。この共同会議において、両ボードは、企業が、収益を認識する際の金額を決めるときに、助けとなるような「追加的なガイダンス」を考えた (FASB [2009g])。

【2009年11月18日の会議の議事録】

FASB/IASB は、この会議で、「ライセンス契約 (licensing contracts)」、 「履行義務のその後の測定」 および「契約コスト」の問題を議論している (FASB [2009h])。なお、ここでは、2009年12月16日の会議の内容は省略する (cf.FASB [2009i])。

このように、FASB/IASB は、2009年に、収益認識に関して9回の会議—内部ロビング—をしている。すなわち、①2009年4月11日、②2009年5月21日、③2009

年6月10日、④2009年7月23日、⑤2009年8月19日、⑥2009年9月23日、⑦2009年10月26日、⑧2009年11月18日および⑨2009年12月16日に会議をしている。ここで、すでに述べたコメント・レターの批判—支配の移転を法的な権利の移転等に限定することに対する批判—に対応した会議は、⑥の2009年9月23日の会議—特に第2の問題の支配の定義等に係る問題—であると考えられる。そこで、ここでは、2009年9月23日の会議に焦点を絞って、FASB/IASB のメンバーとスタッフの見解をみてみよう。すでに述べたように、FASB/IASB は、この2009年9月23日の会議で、3つの収益認識の問題を掲げているが、コメント・レターが批判的とした支配 (第2の問題) に関して、つぎのように述べている。

「支配という主題 (topic of control)」に関しては、(a) 「財あるいはサービスの支配の定義 (definition)」, (b) 「支配を割り当てるときのパースペクティブ」 および (c) 「支配の指標 (indicators of control)」 という3つの問題がある。まず、Van Eperen (FASB スタッフ) は、提案されたモデルにおいて、「財あるいはサービスが顧客へ移転される時に」、収益は認識されると説明している。「ディスカッション・ペーパー [討議資料 (2008年)]」に対する多くの「投稿者」は、「占有あるいは法的権利の移転 (transfer of possession or legal title)」が、収益認識の条件となることに関心があり、また、この「支配の観念 (notion of control)」が「サービス契約」に対してどのように適用できるかは不確かであるとしている。投稿者は、ボードが、「明確な支配の定義 (clear definition of control)」を提示し、また支配の移転を決定づける「指標のリスト (list of indicators)」を伴った定義を補足すべきである、と勧告している (FASB [2009f] pars.15, 16)。このように、討議資料 (2008年) に対する投稿者は、支配の移転を、占有や法的権利の移転に求めることを批判し、明確な支配の定義や指標のリスト等を求めているのである。このような投稿者からの批判を受けて、この2009年9月23日の会議では、(a) 財あるいはサービスの支配の定義に関して、スタッフの勧告とそれに対するボードメンバーの賛否をつぎのように述べている。

スタッフは、「財あるいはサービスの支配」は、「財あるいはサービスからの便益の使用を指図する企業の現在の能力であり、また財あるいはサービスから便益を享受する企業の現在の能力である (is an entity's present ability to direct the use of and receive the benefit from that good or service)」というスタッフの提案を、ボードは暫定的に同意するよう勧告した。ボードは、「財あるいはサービスの支配の定義」として、「スタッフの勧告 (recommendation)」を採用する決定をした。そして、「すべてのボードメンバーは、〔このスタッフの勧告に〕同意した (all Board members agreed)。」(FASB [2009f] pars.17, 19) このように、スタッフの勧告は、投稿者からの批判に対処するために、財あるいはサービスの移転を、占有や法的権利の移転に限定しないで、支配の移転を、財あるいはサービスからの便益の使用を指図する企業の現在の能力と、そこからの便益を享受する企業の現在の能力に拡張しているのである。また、2009年9月23日の会議では、スタッフは、「ボードが、支配の移転に関する経営者の評価を助けるためのつぎのような指標 (following indicators to assist in management's evaluation of the transfer of control)」に同意するよう勧告している (FASB [2009f] par.22)。

- a. 顧客は、資産の支払のための、「無条件の義務 (unconditional obligation)」がある〔公開草案 (2010年) (a) に影響〕。
- b. 顧客は、資産に対する「法的な権利 (legal title)」を持つ〔公開草案 (2010年) (b) に影響〕。
- c. 顧客は、別の関係者に資産を売ることでもできるし、あるいは、別の関係者と資産を交換することでもできる。
- d. 顧客は、「資産の物的な占有 (physical possession of the asset)」を持つ〔公開草案 (2010年) (c) に影響〕。
- e. 顧客は、「資産の占有を遂行するための実務的な能力 (practical ability to take possession of the asset)」を持つ。
- f. 顧客は、資産のデザインや機能を特定することができる〔公開草案 (2010年) (d) に影響〕。
- g. 顧客は、「資産と継続的な経営者との係わり (continuing managerial involvement with the asset)」を持つ。
- h. 顧客は、「負債を資産で保証することでもできるし、負債

を資産で精算することもできる (can secure or settle debt with the asset)。」(FASB [2009f] par.22)

このように、スタッフは、支配の移転に関して、a, b, c, d, e, f, g および h の指針を提示しボードが同意するよう勧告している。これに関して、ボードメンバーとスタッフは、具体的な議論をしている。まず、Smith (FASB メンバー) と Bement (FASB 主任スタッフ) は、つぎのように述べている。

Smith (FASB メンバー) は、「2つの異なった住宅」の建設を比較する事例を提示している。すなわち、彼は、「顧客が、基本的な間取り (basic floor plan)」を選択でき、一定の「快適な設備 (amenities)」を選択できる「周囲とそっくりの住宅 (cookie cutter house)」と、顧客が完全にデザインをし、〔建設業者に〕委託した住宅を、事例として提示した。Smith (FASB メンバー) は、この2つの住宅は、「異なった顧客の支配の下で」会計処理されるべきであるという見解を示した。Bement (FASB 主任スタッフ) は、「支配の移転を確定する助けとなるように、スタッフにより提出された〔支配の移転に関する〕指標のリスト (list of indicators provided by the staff to help determine control transfer)」は「Smith の結論」を支持している、と説明した。指標 f において、「企業により明示されたオプションの範囲」内で、「顧客が選択する能力 (customer's ability to choose)」は、典型的にあって、「顧客特有の資産 (customer-specific asset)」とはならない (FASB [2009f] par.23)。

ここで、Smith (FASB メンバー) は、2つの異なった住宅の建設—建設業者の企画内で、顧客が住宅を建設するケースと、顧客のデザイン等で、住宅を建設されることを委託された建設業者が、住宅を建設するケース—において、支配の移転は異なっていると述べた。この Smith (FASB メンバー) の意見に対して、Bement (FASB 主任スタッフ) は、支配の移転に関する FASB の指標のリストは、Smith (メンバー) の見解と同じであると述べている。Golden (FASB スタッフ)、Smith (FASB メンバー) および Bement (FASB 主任スタッフ) は、つぎのように述べている。

Golden (FASB スタッフ) は、建設業者が、住宅の

実際の建設が始まっていないのに、住宅を建設するためのすべての材料を引き渡す代わりに、収益を認識されるか否かは問題であると述べた。これに関して、Smith (FASB メンバー) は、この建設業者は、材料を販売する事業はしていない、ということをつけ加えた。Bement (FASB 主任スタッフ) は、建設業者は、「材料を販売する事業 (business of selling materials)」をしていないので、「それら [材料の] 引渡しから」、マージンは、ほとんど生じないであろうと述べている (FASB [2009f] par.24)。ここでは、建設業者は、材料を販売する事業はしていないので、そこから、マージンは生じないとしている。Linsmeier (FASB メンバー) と Bement (FASB 主任スタッフ) は、つぎのように述べている。

Linsmeier (FASB メンバー) は、「長期の建設契約 (long-term construction contracts)」では、財あるいはサービスのどちらを提供する意図があるか否かを決定することは、しばしば困難であるし、また「[スタッフが] 提供した指標」は、「[支配を移転したという] 決定 (determination)」がなされていない場合、「衝突する (to conflict)」と述べている。Bement (FASB 主任スタッフ) は、「支配の移転の観念 (notion of transfer of control)」は、「財をサービスから特定する際に役立つものではない (is not helpful in determining goods from services)」が、「支配の観念」は、「財あるいはサービスが、そのように確認されてきた (has been identified as such)」後でのみ、適用することができる」と説明している (FASB [2009f] par.25)。

ここで、Linsmeier (FASB メンバー) は、長期の建設契約において、企業が財あるいはサービスのどちらを提供しているのかははっきりしないこともあると述べた。この Linsmeier (FASB メンバー) の意見に対して、Bement (FASB 主任スタッフ) は、支配の観念は、財あるいはサービスが確定した後のみに適用することができる」と説明している。また、Linsmeier (FASB メンバー)、Smith (FASB メンバー) および Herz (FASB メンバー) は、つぎのように述べている。

Linsmeier (FASB メンバー：議長)、Smith (FASB メンバー) および Herz (FASB メンバー：議長)

は、「個別の [支配の] 移転 (discrete transfer)」に適用されるべき「指標」と、「継続的な [支配の] 移転 (continuous transfer)」に適用されるべき「指標」を、明確に区別すべきであると提案している。そして、そのような指標は、「それらの適用」をする際に「説明的な事例」を示すように拡張すべきであると提案している。「ボード [FASB]」は、「スタッフの勧告」を、「財あるいはサービスの支配」が顧客へ移転されてきた「指標の作業中のリスト」として採用する投票をし、また、FASB のメンバー全員が、これに同意した (FASB [2009f] pars.25, 26)。

ここで明らかなように、財あるいはサービスの支配の定義に関するスタッフの勧告と、支配の移転に関する経営者の評価を助けるためのスタッフが提案した a から h の指標に関して、FASB のメンバーとスタッフは、若干の議論—内部ロビング—を重ねてきた。そして、このような議論—内部ロビング—を経て、FASB は、スタッフが勧告した a から h の勧告を、その適用に際して説明的な事例を示すように拡張すべきであるということを経験として、指標の作業中のリストとして暫定的に承認している。

V 公開草案 (2010年) の特徴点

すでに述べたように、AAA/FASB 会議 (2207年) においても、FASB が収益認識のプロジェクトに着手した理由—問題点—を述べていたが、公開草案 (2010年) では、このような問題点に対して、IFRS と U.S.GAAP が共通の収益認識の会計基準を開発することで、つぎのような課題を解決できるとしている。

- A 「現行の収益認識 [の会計] 基準」と、会計「実務との不整合や欠点 (inconsistencies and weaknesses)」を取り除くことができる。
- B 「収益認識の諸問題」を取扱うための「より強固なフレームワーク (more robust framework)」を提供することができる。
- C 企業間、産業間、法域間および資本市場間における「収益認識 [の会計] 実務の比較可能性 (comparability of revenue recognition practices)」を改善することができる。

る。

- D 企業が参照しなければならない定めの数値を減らすことによって、「財務諸表の表示を簡素化する (simplify the preparation of financial statements)」ことができる (IASB [2010] par.IN2)。

このように、公開草案 (2010年) では、収益認識プロジェクトの達成すべき課題として、会計基準と会計実務との不整合を排除すること、強固なフレームワークを確立すること、収益認識の会計実務において、比較可能性を向上させることができること、さらに財務諸表の表示を簡素化することを掲げている。公開草案 (2010年) は、このような課題を解決するために、自らの目的を、「顧客との契約から生じる収益とキャッシュ・フローの金額、時期およ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 (to establish the principles that an entity shall apply to report useful information to users of its financial statements about the amount, timing and uncertainty of revenue and cash flows arising from a contract with a customer)」である (IASB [2010] par.5) としている。ここでの自らの目的を要約すると、「コアとなる原則 (core principle)」は、企業に対して、「顧客への財あるいはサービスの移転を描写する (to depict the transfer of goods or services to customers)」ように、その財あるいはサービスと交換に企業が受け取る「対価 (consideration)」を反映する金額により、収益を認識するよう求めている (IASB [2010] pars.IN8, 2)。そして、このコアとなる原則を適用するために、企業はつぎのこと (5つのステップ) を行うことになる。

- 第1のステップ 顧客との契約を識別する〔収益の認識に関係する〕。
- 第2のステップ 当該契約における別個の履行義務を識別する〔収益の認識に関係する〕。
- 第3のステップ 取引価格を決定する〔収益の測定に関係する〕。
- 第4のステップ 個別の履行義務に対して当該取引価格を配分する〔収益の測定に関係す

る〕。

- 第5のステップ 企業が、個々の履行義務を充足した時に収益を認識する〔収益の認識に関係する〕 (IASB [2010] pars.IN9, 2)。

このように、ここでは、収益の認識と測定に関する5つのステップを掲げているが、第1のステップ、第2のステップおよび第5のステップは、主として収益の認識に関係し、第3のステップと第4のステップは、主として測定に関係する。公開草案 (2010年) では、このような自らの目的、その目的を要約したコアとなる原則および5つのステップを踏まえて、収益の認識と測定を具体的に規定している。ここでは、第5のステップの収益認識の履行義務の充足に焦点をあてておきたい。まず、公開草案 (2010年) では、企業は、「顧客に約束した財あるいはサービスを移転することによって」、「識別された履行義務を充足した時に (when it satisfies performance obligation identified)、収益を認識しなければならない。財あるいはサービスは、顧客が財あるいはサービスに対する支配を獲得した時に (when the customer obtains control of that good or service)、〔顧客に〕移転される」 (IASB [2010] par.25) ということを踏まえて、支配の定義に関して、つぎのように述べている。

顧客は、「財あるいはサービスの使用を指図する能力を有し、また、財あるいはサービスから便益を享受する能力を有する時に (when the customer has the ability to direct the use of, and receive the benefit from, the good or service)」、顧客は、財あるいはサービスの「支配 (control)」を獲得する (IASB [2010] para.26)。公開草案 (2010年) における支配の定義に関するこの文言は、FASB/IASB の2009年6月23日の会議での文言と酷似している。この両者の文言の酷似は、重要と思われるので、つぎに原文—支配の定義に関する文言—のまま引用しておく。

- ① FASB/IASB の2009年6月23日における会議の議事録の文言
Staff Recommendation [FASB]: The staff recom-

mended that the Board [FASB] tentatively agree that control of a good or service is an entity's present ability to direct the use of and receive the benefit from that good or service (FASB [2009f] par.17).

② 公開草案（2010年）における文言

A customer obtains control of a good or service when the customer has the ability to direct the use of, and receive the benefit from, the good or service (IASB [2010] par.26).

この①と②の文言から明らかなように、FASB/IASBの2009年6月23日の会議では、企業側の視点から支配の定義を説明し、公開草案（2010年）では、顧客側の視点から支配の定義を説明している（下線部参照）が、財あるいはサービスからの便益の使用を指図する能力や、財あるいはサービスから便益を享受する能力という文言は、同じである。したがって、ここでは、財あるいはサービスの支配の定義に関して、FASB/IASBの2009年6月23日の会議の内容—内部ロビングーが、公開草案（2010年）へ影響していったものと解釈することができよう。そして、公開草案（2010年）では、支配の定義に関して、つづけてつぎのように述べている。

支配には、他の者が財あるいは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 (ability to prevent)」も含まれる。また、「財あるいはサービス（すなわち資産）の使用を指図する顧客の能力」とは、残存する対応年数にわたって「資産を使用する現在の権利 (present right to use the asset)」あるいは、顧客の活動の中で、「資産を消費する (to consume the asset) 現在の権利」を意味する。「資産から便益を享受する顧客の能力」とは、「資産から生じる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、あるいはキャッシュ・アウトフローの減少のいずれか）」のほとんど全てを獲得する現在の権利を意味する (IASB [2010] par.26)。このように、顧客が、財あるいはサービスの支配を獲得する時期は、財あるいはサービスの使用を指図する能力や、それから便益を享受する能力を有する時であるとしている。しかし、財あるいはサービスの支配が顧客へ移

転しているかどうかは、個別に確認する必要がある、そのためにつぎのような指標を提示している。

- (a) 顧客が「無条件の支払義務 (unconditional obligation)」を負っている [FASB/IASB の会議の議事録—2009年6月23日—における、第22項の中の a を継承している]。
- (b) 顧客が「法的権利 (legal title)」を有している [FASB/IASB の会議の議事録—2009年6月23日—における、第22項の中の b を継承している]。
- (c) 顧客が「物理的に占有 (physical possession)」している [FASB/IASB の会議の議事録—2009年6月23日—における、第22項の中の d を継承している]。
- (d) 財あるいはサービスのデザインあるいは機能が、「顧客に固有のもの (customer-specific)」である [FASB/IASB の会議の議事録—2009年6月23日—における、第22項の中の f を継承している] (IASB [2010] par.30)。

このように、顧客へ支配が移転したか否かの判断は、無条件の支払義務、法的権利、物理的な占有およびデザイン等が顧客に固有なものであるのか否かの指標を提示している。しかし、ここでの指標は、支配の連続的な移転—工事進行基準に関係する—を示していないので、公開草案（2010年）は、これに関してつぎのように述べている。

「個別の履行義務の基礎となる約束した財あるいはサービスが、[請負工事のように、] 顧客に連続的に移転する時に (when the promised goods or services underlying a separate performance obligation are transferred to a customer continuously)」は、企業は、履行義務について、「顧客への財あるいはサービスの移転を最もよく描写する単一の収益認識の方法 (one revenue recognition method that best depicts the transfer of goods or services to the customer)」を適用しなければならない (IASB [2010] par.32)。そして、顧客への連続的な財あるいはサービスの移転を描写するための、適切な収益認識の方法として3つの方法を提示している。公開草案（2010年）では、まず、アウトプット法についてつぎのように述べている。

「アウトプット法 (output methods)」は、収益の認

識を、生産あるいは引渡しの単位数、契約上のマイルストーン、あるいは、「移転されるべきすべての財あるいはサービスに比例して (relative to the all goods or services to be transferred)」, これまでに「移転された財あるいはサービスの調査 (surveys)」に基づいて、行うものである。アウトプット法は、財あるいはサービスの「最も忠実な描写 (most faithful depiction)」となることが多い。しかし、他の方法も、「忠実な描写」を「より低いコスト (at a lower cost)」でもたらず場合もある (IASB [2010] par.33)。このように、アウトプット法は、財あるいはサービスの最も忠実な描写となるが、コスト面で問題があるとしている。インプット法については、つぎのように述べている。

「インプット法 (input methods)」は、「消費されるべきと期待されたすべての労力に比例させて (relative to total efforts expected to be expended)」, これまでに「消費された労力」に基づき収益を認識する。インプット法は、「アウトプット法よりも直接的に観察可能である (more directly observable than outputs)」ことが多い。しかし、「インプット法の重大な欠点 (significant drawback)」は、「消費された労力と、財あるいはサービスの移転との間に直接的な相互関係がない (there may not a direct relationship between the efforts expended and transfer of goods or services)」場合があるということである。「インプット法を採用する場合」, 企業は、「顧客への財あるいはサービスの移転を描写しないインプットの影響 (effects of any inputs that do not depict the transfer of goods or services to the customer)」を排除しなければならない (IASB [2010] par.33)。このように、インプット法は、アウトプット法より直截的に観察可能であるが、財あるいはサービスの移転を描写しないインプットの影響を排除する必要があるとしている。時の経過に基づく方法については、つぎのように述べている。

「時の経過に基づく方法 (methods based on the passage of time)」は、「もし、サービスが、時の経過とともに、均等に移転される場合 (if services are transferred evenly over time)」—例えば「ライセン

ス」—, 企業は、「契約の予想残存期間にわたり (over the expected duration of the contract)」, 定額法により収益を認識することになる (IASB [2010] par.33)。このように、時の経過に基づく方法は、ライセンス等の事例に妥当するが、それらは、サービスが均等に移転される場合には、収益は定額法により均等に認識することになるとしている。そして、このような支配の連続的な移転—工事進行基準に関係する—に関する規定を区別して記述しているが、これも、FASB/IASB の2009年6月23日の会議における個別の支配の移転と、継続的な支配の移転に適用されるべき指標を、区別すべきであるとする、Linsmeier (FASB メンバー)、Smith (FASB メンバー) および Herz (FASB メンバー：議長) の提案—内部ロビング—に沿った内容になっている。

ここで明らかのように、公開草案 (2010年) では、まず、顧客との契約から生じる収益と、キャッシュ・フローの金額、時期および不確実性についての有用な情報を、利用者へ提供するための収益の原則を定めるという目的からスタートし、コアとなる原則—財あるいはサービスと交換に、企業が顧客から受取る対価の金額で、収益を認識する—と、それを具体化した5つのステップ—収益の認識と測定の手続き—を提示している。そして、公開草案 (2010年) では、第5のステップの履行義務の充足に関して、顧客が支配を獲得するためには、財あるいはサービスの使用を指図する能力を有し、また、それからの便益を享受する能力を有する必要があるとし、そのための具体的な指標として、無条件の支払義務、法的権利および物理的な占有等を掲げている。公開草案 (2010年) における支配の定義に関するこれらの文言は、すでに述べた、FASB/IASB の2009年6月23日の会議の議事録における、支配の定義に関する文言と酷似している。これは、FASB/IASB の2009年6月23日の「会議の議事録」=「暫定的な結論」—内部ロビング—が、公開草案 (2010年) に影響していったものと解釈することができよう。

さらに、公開草案 (2010年) では、支配の連続的な移転—工事進行基準に関係する規定—にも言及していた。これも、FASB/IASB の2009年6月23日の会議における個別の支配の移転と、継続的な支配の移転を区別

して適用されるべきであるとした、Herz (FASB メンバー：議長) 等の3名のメンバーの提案—内部ロビンゲーに影響を受けたものと解釈することができよう。また、収益の測定に関しては、討議資料 (2008年) では、現在出口価格 = 公正価値を却下し多くのコメント・レターもこの却下に同意していたので、公開草案 (2010年) では、そのような現在出口価格 = 公正価値の議論はされていない。そして、すでに述べたように、討議資料 (2008年) では、「正味ポジションモデル (Net Position Model)」を重視していたが、公開草案 (2010年) になると「顧客対価モデル (Customer Consideration Model)」を重視する (Schipper et al. [2009] p.60, Biondi and Tsujiyama et al. [2014] p.16) ようになり、収益の認識と測定に関する5つのステップとその具体的な指標の提示、さらには、現行の会計実務で採用されている工事進行基準—支配の連続的な移転—にも配慮した内容となっている。したがって、公開草案 (2010年) は、トップダウン・アプローチ = 規範的アプローチとボトムアップ・アプローチ = 記述的アプローチの混合アプローチ—資産負債アプローチ・履行価値アプローチ—を支持する討議資料 (2008年) よりも、ますますボトムアップ・アプローチ = 記述的アプローチを重視した混合アプローチへの方向に、傾斜しつつあるものと推察することができよう。

VI おわりに

ここでは、これまで述べた内容を纏めておこう。まず、AAA/FASB 会議 (2007年) での議論では、顧客対価モデルと測定モデル = 公正価値モデルの共通点を、契約資産と契約負債に基づいて収益を認識することであるとしているが、その相違点としては、契約当初において、現在出口価格 = 公正価値で収益を測定するか否かであるとしている。討議資料 (2008年) では、2005年5月11日の FASB での会議や AAA/FASB 会議 (2007年) での議論を踏まえて、正味の契約ポジション—履行義務の充足—で収益を認識し、履行義務の測定に関しては、現在出口価格アプローチ = 公正価値アプローチを却下し、当初取引価格アプローチ—顧

客が約束した対価で履行義務を測定する—を採用している。その後の討議資料 (2008年) に対するコメント・レターでは、多くの賛成もあったが、また多くの批判的なコメント・レターもあった。これらの批判的なコメント・レターでは、収益の認識に関して、法的所有権の移転 = 支配の移転とすることに対する批判と、収益の測定に関して、現在出口価格 = 公正価値は多くの困難—誤謬や非一貫性—に直面するので、公正価値を拒絶した討議資料 (2008年) に同意している。

つぎに、討議資料 (2008年) に対するコメント・レター以後の、FASB/IASB の会議の議事録を、2009年に的を絞って分析した。そして、この議事録の中で最も重要と思われる、2009年9月23日の会議—内部ロビンゲー—では、投稿者からの批判に対処するために、財あるいはサービスの移転を、占有や法的権利の移転に限定しないで、支配の移転を、財あるいはサービスからの便益の使用を指図する企業の現在の能力と、そこからの便益を享受する企業の現在の能力に拡張している。また、支配の移転に関する指標—a から h までの指標—を提示している。さらに、Linsmeier (FASB メンバー)、Smith (FASB メンバー) および Herz (FASB メンバー：議長) は、個別の支配の移転に適用されるべき指標と、継続的な支配の移転に適用されるべき指標を、区別すべきであると提案している。

公開草案 (2010年) では、その目的からスタートし、コアとなる原則—財あるいはサービスと交換に、企業が顧客から受取る対価の金額で、収益を認識する—と、それを具体化した5つのステップ—収益の認識と測定のステップ—を提示している。そして、公開草案 (2010年) では、第5のステップの履行義務の充足に関して、顧客が支配を獲得するためには、財あるいはサービスの使用を指図する能力を有し、また、それからの便益を享受する能力を有する必要があるとし、そのための具体的な指標として、無条件の支払義務、法的権利および物理的な占有等を掲げている。公開草案 (2010年) における支配の定義に関するこれらの文言は、すでに述べた、FASB/IASB の2009年6月23日の会議の議事録における、支配の定義に関する文言と酷似しているという事実から判断すると、これは、公開草案 (2010年) が、2009年6月23日の「会議の議事録」

= 「暫定的な結論」—内部ロビングーから、影響を受けていると解釈することができよう。さらに、公開草案（2010年）では、支配の連続的な移転—現行の実務で採用されている工事進行基準に關係する—にも言及していた。これも、FASB/IASB の2009年6月23日の会議における個別の支配の移転と、継続的な支配の移転を区別して適用されるべきであるとした、Herz (FASB メンバー：議長) 等の3名のメンバーの提案—内部ロビングーに影響を受けたものと解釈することができよう。また、収益の測定に関しては、討議資料（2008年）では、現在出口価格 = 公正価値を却下し多くのコメント・レターもこの却下に同意していたので、公開草案（2010年）でも、そのような現在出口価格 = 公正価値の議論はされていない。

そして、ここでは、正味の契約ポジションを重視し、現在出口価格 = 公正価値を却下した討議資料（2008年）の段階から、顧客対価モデル、コアとなる原則、5つのステップ—収益の認識と測定—、その具体的な指標—(a) から (d) —の提示、さらには、現行の会計実務—ボトムアップそのもの—で採用されている工事進行基準—支配の連続的な移転—も取り込む内容になっていた公開草案（2010年）の段階に至り、トップダウン・アプローチ = 規範的アプローチとボトムアップ・アプローチ = 記述的アプローチの混合アプローチ—資産負債アプローチ・履行価値アプローチ—を支持する討議資料（2008年）よりも、ますますボトムアップ・アプローチ = 記述的アプローチを重視した混合アプローチへの方向に、傾斜しつつあるというあたりを結論としておきたい。

注

- 1) ここで、内部ロビングと、トップダウン・アプローチ = 規範的アプローチ / ボトムアップ・アプローチ = 記述的アプローチの視点に関しては、梶田 [2023a] を参照。
- 2) 公開草案（2010年）では、IASB における問題点として、IFRS では比較的少ないガイダンスを提供しているものの、「2つの主要な収益認識〔の会計〕基準—IAS 第18号『収益』と IAS11号『工事契約』—」は、「理解すること (to understand)」が困難で、「単純でない取引 (transactions beyond simple transactions)」への適用が困難な場合がある (IASB [2010] par.IN1) と述べている。

3) ここでの折衷的モデルとは、FASB が2005年5月11日の会議で提示された、「代替案2：資産負債アプローチ・履行価値アプローチ」のことを意味しているものと思われる (梶田 [2023a] 34-37頁を参照)。

4) 討議資料（2008年）では、「顧客対価」という文言が曖昧に定義されており (Biondi and Tsujiyama et al. [2014] pp.16, 20), 「顧客対価モデル」という文言で表現されていない (cf. IASB [2008])。

参考文献

- Biondi, Yuri and Eiko Tsujiyama et al. [2014] “Old Hens Make the Best Soup: Accounting for the Earning Process and the IASB/FASB Attempts to Reform Revenue Recognition Accounting Standards”, *Accounting in Europe*, Vol.11, No.1, pp.13-33.
- FASB [2009a] Minutes of April 1, *Revenue Recognition*.
- FASB [2009b] Minutes of May 21, *Revenue Recognition*.
- FASB [2009c] Minutes of Jun 10, *Revenue Recognition*.
- FASB [2009d] Minutes of July 23, *Revenue Recognition*.
- FASB [2009e] Minutes of August 19, Meeting on *Revenue Recognition*.
- FASB [2009f] Minutes of September 23, Meeting on *Revenue Recognition*.
- FASB [2009g] Minutes of October 26, Board Meeting on *Revenue Recognition*.
- FASB [2009h] Minutes of November 18, Board Meeting on *Revenue Recognition*.
- FASB [2009i] Minutes of December 16, Board Meeting on *Revenue Recognition*.
- IASB [2008] Discussion Paper, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*.
- IASB [2010] Exposure Draft *Revenue from Contracts with Customers*.
- IASB [2011] Exposure Draft: A Revision of ED/2010/6, *Revenue from Contracts with Customers*.
- IASB [2014] International Financial Reporting Standard 15, *Revenue from Contracts with Customers*.
- IASB/FASB [2009] IASB/FASB Meeting July, *Revenue Recognition*.
- Schipper, Katherine et al. [2009] “Commentary: Reconsidering Revenue Recognition”, *Accounting Horizons*, Vol.23, No.1, pp.55-68.
- 石田浩 [2012] 「社会科学における因果推論の可能性」『理論と

方法』第27巻第1号, 1-18頁。

栴田龍三 [2023a] 「FASB/IASB における収益認識の会計基準の設定過程—2005年までを中心として—」『専修商学論集』第117号, 25-39頁。

栴田龍三 [2023b] 「FASB/IASB における収益認識の会計基準の設定過程の分析—2002年から討議資料（2008年）まで—」会計理論学会スタディグループ・岩崎勇編著『収益認識についての総合的研究—最終報告書—』。