

## 論文

# 工事契約からみた IFRS 収益認識モデルについて

濱本 道正

### キーワード

国際会計基準 (IFRS)  
収益認識  
工事契約  
工事進行基準  
支配移転モデル  
資産負債アプローチ

### 目次

- I はじめに
- II 工事契約会計と工事進行基準
  - (1) 我が国における工事契約会計基準の設定と運用
  - (2) 工事進行基準の論拠
- III 2008 年ディスカッション・ペーパー：工事進行基準の見直しか？
  - (1) 契約に基づいた単一の収益認識モデル
  - (2) 資産負債の変動に基づく「支配移転モデル」
- III 2010 年公開草案における工事契約の扱い：支配の連続的移転
  - (1) コアとなる原則
  - (2) 支配の連続的な移転とその指標
- IV 2011 年改訂公開草案における工事契約の扱い：一定期間にわたる履行義務の充足
- V 結びに代えて

## I はじめに

世界中どの国の企業にとっても、売上収益は損益計算書のトップ項目であり、業績指標としては最も重要な会計情報の一つとして位置づけられている。その収益に関する IFRS（国際財務報告基準）の改訂を目指す国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）の共同プロジェクトがいま最終ステージを迎えている。このプロジェクトでは、認識・測定・開示といった収益の会計ルール全般について抜本的な見直しが行われており、日本だけでなく世界のあらゆる業種の会計実務に、重大なインパクトを及ぼすことが予想されている。

なかでも建設業をはじめとする請負工事契約においては、通常の見込み生産・販売における収益認識とは異なる、独特の会計基準や実務慣行が存在しているので、IFRS における収益会計ルール的大幅な見直しには格別の対応が迫られているところである。

我が国では、IFRS との国際的統合（コンバージェンス）の一環として「工事契約に関する会計基準」が設定され、2009 年度から適用されている。これにより、個々の工事契約について「成果の確実性」が認められる場合には、IFRS においても原則的基準とされている工事進行基準が適用されることになった。また、中小会社を含めた幅広い建設企業において、「成果の確実性」を確保するために、実行予算（事前原価計算）の精緻化・原価管理の厳格化・内部統制の充実など、新しい認識基準へ対応するための取組みが業界全体で行われるとともに、工事進行基準をベースとした会計システムが経営の合理化にも寄与しつつある。

ところが、その矢先の 2008 年、コンバージェンスの当の相手である IASB より、上記の共同プロジェクトの最初のデュープロセス文書が公表された。そこでは、「資産と負債の変動」と「財やサービスに対する支配の移転」に基づく収益認識モデルが提案されおり、それは現行の「稼得・実現」に基づく認識モデルとは原理的に大きく乖離していたため、日本をはじめ各国の会計関係者に衝撃を与えた。そればかりか、提案モデルを厳格に解釈すると、今日、工事契約の収益認識におけるグローバル・スタンダードとして定着している工事進行基準の適用が一転して禁止もしくは大幅に制約されるという懸念が生じることから、世界の市場関係者とりわけ建設業界から厳しいコメント・レターが寄せられたのである。

IASB と FASB が 2002 年以來 10 余年にわたって共同で基準作成を進めている「収益認識プロジェクト」の経緯を振り返ってみると、共同プロジェクトの成果が最初に公表されたのが、2008 年 12 月のディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」（2008DP と略記）であった。上述したように、この 2008DP が提案する収益認識基準に対しては、世界中のさまざまな産業とりわけ建設業界から反論が多数寄せられた。それを受けて、2010 年 6 月に最初の公開草案「顧客との契約から生じる収益」（2010ED と略記）が公表され、再度パブリック・コメントを求めるという経過をたどった。

ディスカッション・ペーパー→公開草案と進めば、次のステップで最終基準（Final Standard）が策定されるのが正常な姿であるが、大量の厳しいコメントを前に改訂作業は難航を極めたようである。パラダイムの転換に導く革新的な要素を孕んでいる一方で、現行の会計モデルや伝統的な会計思

考からあまりにも乖離した提案内容だったということであろう。つまり、1回の公開草案では最終基準の取りまとめが困難だったということから、2011年11月に改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」（2011EDと略記）を出し直すという事態になっているわけである。

本稿は、以上のような共同プロジェクトがたどってきた経緯を踏まえて、IFRS収益認識モデルに対する我が国の工事契約会計の見地からの批判的検討を試みたものである。その際、当該モデルのコア原則ともいべき「支配移転モデル」に焦点を絞って検討を加えたい。なおタイトルの「IFRS収益認識モデル」とは、IASBとFASBの共同プロジェクトが提案している収益認識原則に関する基本的な考え方を指している。

＊本稿は、一般財団法人「建設産業経理研究機構」（代表理事 東海幹夫・青山学院大学名誉教授）に発展的に改組された旧建設産業経理研究所の設立15周年記念シンポジウム（2012年11月7日）において行った講演の原稿に加筆修正を施したものである。そのため、参考文献の引用は必要最小限にとどめている。なお、本稿で共同プロジェクトのデュープロセス文書（2008DP、2010EDおよび2011ED）の記述内容を引用する際には、企業会計基準委員会（ASBJ）による翻訳をほとんどそのまま採用している。また、ASBJ「収益認識に関する論点の整理」（2009年9月8日）および「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」（2011年1月20日）から多くの知見を得た。記して謝意を表したい。

## II 工事契約会計と工事進行基準

### （1）我が国における工事契約会計基準の設定と運用

我が国の企業会計基準委員会（ASBJ）と国際会計基準審議会（IASB）は、日本基準と国際会計基準（IAS/IFRS）との国際的統合（コンバージェンス）を加速することの合意を2007年8月8日に共同で発表した。このいわゆる「東京合意」において、工事契約の会計はIASBとのコンバージェンスに向けた共同プロジェクトのうち、2008年までに達成する「短期プロジェクト」の1項目に位置づけられた。こうした背景のもと、ASBJから2007年12月27日に「工事契約に関する会計基準」および「工事契約に関する会計基準の適用指針」が公表され、2009年4月以降の事業年度で着手する工事契約から適用されている。

それまで我が国では、長期の請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準または工事完成基準のいずれかを選択適用することが認められてきた（企業会計原則・注解7）。その結果、同ような請負工事契約であっても、企業の任意選択によって異なる収益額が計上され、財務諸表の比較可能性が損なわれるとの問題が指摘されていた。また、国際的な会計基準では、日本のような企業の裁量による選択適用は認められていない。米国基準（US GAAP）では工事進行基準と工事完成基準の適用条件が明示されており、国際会計基準（IFRS）では原則として工事進行基準の適用が義務づけられている。

こうした国際的な会計基準の規定を踏まえ、「工事契約に関する会計基準」では、期間の長短とい

う契約形態ではなく、契約の成果について信頼性をもって見積ることができるか否かという属性に着目して、工事進行基準を適用すべきケースと適用すべきでないケースを整理するというスタンスをとっている。つまり、個々の工事契約につき、すでに工事が進行した部分について「成果の確実性」が認められる場合には、認識基準として工事進行基準を適用し、成果が確実とはいえなければ工事完成基準を適用することになった。成果の確実性が認められるためには、工事収益総額、完成までの工事原価総額、および決算日における工事進捗度のすべてを、信頼性をもって見積ることができなければならない（工事契約に関する会計基準 9 項）。

また、「中小企業の会計に関する指針」も工事契約会計基準の基本的考え方と合致するよう、2009 年 4 月に改正され、中小建設会社を含めた幅広い建設企業において、「成果の確実性」を確保するために、実行予算（事前原価計算）の精緻化、原価管理の厳格化、内部統制の充実など、新しい認識基準へ対応するための取組みが業界全体で行われるとともに、新しい会計制度が経営の合理化にも寄与しつつある。

## (2) 工事進行基準の論拠

我が国を含めて伝統的な会計基準では、発生主義に対する制約原則として実現主義を位置づけてきた。まず、収益認識に適用される「実現」の概念は、投下形態（財やサービス）にある企業資本の回収形態（貨幣）への転化現象を指すといえる。したがって、収益実現のテストとしては、給付の引渡し（商品や製品の販売またはサービスの提供）と対価としての現金または現金等価物の受領の 2 点が挙げられる。

会計の基本目的を単純な意味での経営成績の表示に置くかぎり、営業過程の進行に応じて利益を計上する発生主義が最も合理的である。実現主義の論拠は、こうした発生主義による期間損益計算を、収益の確定性と算出利益の処分可能性によって制約しようとする点に求められる。つまり実現主義それ自体が目的なのではない。したがって、今日の会計基準では、実現主義を原則としながらも、「実現可能」とか「稼得」といった別の事実をメルクマールとする収益の認識を排除しているわけではない。営業過程の性質によっては、販売時点以外で収益を捉える方が合理的な場合もあるからである。

販売を待たずに生産時点で収益を計上する方法の代表的な例が、工事契約に適用される工事進行基準である。これは生産活動の進行に応じて収益の「稼得」を認識し、財やサービスの費消に基づいてキャッシュ・フローを配分するという意味で、発生主義そのものの適用とみることができる。伝統的な会計原則において、工事進行基準の適用を認めているのは、次のような根拠によるのである。

実現主義が原則とされる理由は、上述したように、収益の確定性と算出利益の処分可能性（つまり資金的裏付け）の 2 つに求められる。未実現収益の計上は架空利益の計上につながり、それが結果的に配当金や税金の支出を通じて企業資本の侵食をもたらすからである。ところが、建設工事のような請負契約の場合には、受注もしくは着工時点で顧客と工事収益総額は確定され、しかも手付金や中間金により収益の資金的裏付けが得られる場合が普通であり、実現主義の適用に際して求められる前提条件が満たされている。したがって、見込み生産商品のように市場での販売というテストを経ること

が必須要件とはされず、むしろ工事の進捗度に応じて収益の「稼得」過程を認識したほうが企業業績をより忠実に表現し得ると解されているのである。

### Ⅲ 2008年ディスカッション・ペーパー：工事進行基準の見直しか？

#### (1) 契約に基づいた単一の収益認識モデル

上述したとおり、IASBとFASBが共同で進めている収益認識プロジェクトから最初に公表されたデュープロセス文書がディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」(2008DP)である。

このプロジェクトを立ち上げた背景や動機は、大きく分けて2つあるとされている (paras. 1.3-1.16)。第1は、米国会計原則の中には業種別に100を超える収益認識ルールが散在しており、経済的に類似する取引に対して矛盾した結果を導く可能性があるという問題である。第2は、国際会計基準の中にはIAS第11号「工事契約」とIAS第18号「収益」という、収益認識に関する相互に整合的でない2つの会計基準が併存しているとされている。こうした背景のもとに、これらの多様な収益会計ルールを整理、統合して「単一の包括的な収益認識モデル」を開発しようというのが共同プロジェクトの動機となっていた (para. 1.17)。

そもそもIFRSの基準作りには、伝統的な会計の考え方や基準形成手法とは異なるスタイルで進められているという点で、いくつかの特徴がある。1つは上述のように、会計ルールの多様性 (diversity) を否定して統一化 (uniformity) を追求しようというスタンスが強いことである。いま1つは、会計基準を設定する際に拠り所とする理論的な基礎 (いわゆる概念フレームワーク) の側面では、伝統的な収益費用アプローチではなく、資産負債アプローチというストックを重視する会計観に立っていることである (この点は後述する)。

しかし、会計関係者の間には、取引や契約内容の異なる事象について過度に統一化を図り、各会計領域に画一的・包括的なルールを1つだけ策定することには、もともと無理があるのではないかと、という懸念が少なからず存在している。とりわけ建設工事のような請負契約については、通常の見込み生産・販売とは異なる独特の成果の獲得形態、あるいはリスクからの解放形態が存在していることから、国際会計基準においても第18号 (収益一般の会計) よりも先に第11号 (工事契約固有の会計) という異なる収益計上基準が設定されていた。こうした経緯を踏まえると、会計ルールの体系にある程度の多様性もしくは弾力性を認めるという従来の政策スタンスには、歴史的にも経済的にも一定の必然性が存在したのではないかと考える。

#### (2) 資産負債の変動に基づく「支配移転モデル」

共同プロジェクトが提案する収益認識のコア原則 (根幹となる考え方) を一言でいえば、「財やサービスを顧客に移転する時に、企業が受け取る対価により、収益を認識すべきである」というものである (para. S20)。財やサービスの移転は、顧客がそれに対する支配を獲得した時に生じるとしていることから、この考え方は「支配移転モデル」 (あるいは単に「支配モデル」) と呼ぶことができる。ま

た、顧客と契約した対価（取引価格）により収益を測定することから、「顧客対価モデル」（あるいは「当初取引価格モデル」）とも呼ばれる。

共同プロジェクトは、先に述べたとおり、伝統的な収益費用アプローチではなく資産負債アプローチに軸足を置いているので、収益認識のコア部分に「支配の移転」という観点を据えているわけである。これは、IFRS の概念フレームワークで、資産負債アプローチの基になる資産が「企業が支配する経済的資源」と定義されていることに由来している（para. 4.5）。そして、当該アプローチでは、収益は「会計期間中の資産の流入または負債の減少の形をとる経済的便益の増加」と定義されている（para. 1.18）。

この「資産負債の変動」に基づく収益の定義に照らしてみると、契約を履行することにより、企業が契約締結時に負った負債（履行義務）が減少して収益に転嫁していくと考えられる。2008DP では、このメカニズムを契約における権利と義務の組み合わせである「正味ポジション」の増加（⇒契約資産の増加または契約負債の減少）による収益認識として定式化していた（paras. 2.29-2.34）。

こうした観点から、共同プロジェクトは、収益計上のタイミングを定める基本原則を「履行義務の充足」に求めているのである。ここで「履行義務」とは、顧客に財やサービスを移転する約束のことである。企業が顧客のために財の販売やサービスの提供といった営業活動を行って、そこから成果としての収益を稼得するという考え方（これは「稼得過程アプローチ」とか「活動モデル」とか呼ばれる）ではなくて、財やサービス（すなわち資産）に対する支配の移転に着目して収益の認識ルールを定めようというものである（para. 4.8）。この点が、会計の伝統的な考え方と対比した支配移転モデルの最大の特徴である。2008DP が、「資産および負債の変動に基づく収益認識」と題した第 1 章において、稼得過程アプローチに「規律を与える」収益認識モデルの必要性を主張しているのは、極めてシンボリックな表現といえよう。

工事契約の収益認識基準として国際的に定着している工事進行基準は、「稼得過程アプローチ」（＝活動モデル）の典型的な適用形態といえる。契約の期間を通じて連続的に収益を認識することにより、財務諸表利用者によりタイムリーな成果情報を提供することになると考えられているが、2008DP が依拠する支配移転モデルを工事契約にも厳格に適用するとその存続が極めて難しくなる。

次に注目しなければならないのは、収益認識の要件として、単に契約の「履行」ではなく履行義務の「充足」（＝財やサービスの「移転」）が求められていることである。「履行義務の充足」という概念は、2008DP がみずから認めているように、法律的色彩の強い考え方だといえる（para. 4.18）。この点を日本の法体系を参照して確認しておこう。

日本の民法は、典型的な契約の類型として 13 種類の契約を規定しているが、会計にとって関連が深いのは売買契約と請負契約である。まず売買契約は、売主（企業）が買主（顧客）に財産権を「移転」することを約束し、顧客が対価を支払うことを約束する契約である。財産権が所有権のように目的物を「支配」する権利である場合には、売主にその目的物の引渡し義務が生じるとされている（民法 555 条）。次に、請負契約は請負人がある仕事を「完成」することを約束し、注文者がその仕事の結果に対して報酬を支払うことを内容とする契約である（632 条）。

2008DPの提案モデルが、単に契約の履行ではなく履行義務の「充足」（すなわち財産権の「移転」や仕事の「完成」）を収益認識の要件としているのは（少なくとも日本の）法律の基本的な考え方と整合しているといえよう。しかし、契約から生じる収益をすべて法的形式で律しようとする、会計事象の経済的実質の忠実な表現が犠牲にならざるをえない。

企業会計の歴史では、工事契約における工事進行基準のように、契約の履行に基づく生産ベースの収益認識が公正な会計慣行として実務にも定着してきた。それは、履行義務の充足という法的形式よりも、企業の収益稼得過程という経済的実質を忠実に表現しようとする会計目的に根ざした考え方に他ならない。

このように厳格な意味での履行義務を充足しなければ収益の認識ができないということになると、建設業をはじめとする請負型産業の場合、工事契約の会計ルールとして国際的にも定着している工事進行基準の適用が非常に困難になってくるであろう。つまり、収益を一時点で認識する工事完成基準しか容認されないのではないかという懸念が生じてくる。

2008DPに対して世界中から寄せられた多数のコメントの中には、収益認識のキーワードとなる「支配」の概念が不明確であるという意見や、提案されている収益認識原則が長期の工事契約に適切であるかどうかを十分吟味すべきとの意見が含まれている。工事契約に関しては、企業の将来キャッシュ・フローを予測する上でより有用な情報提供ができることを根拠に、工事進行基準による収益認識を求めるという現行のあり方を維持すべきであるとのコメントも提出されている（2010ED; para. BC32）。

### Ⅲ 2010年公開草案における工事契約の扱い：支配の連続的移転

#### （1）コアとなる原則

2010年6月にIASBとFASBの共同プロジェクトから公開草案「顧客との契約から生じる収益」（2010ED）が公表された。2010EDでコアとなる原則は、「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受け取る対価を反映する金額により、収益を認識する」ことであるとされ、2008DPにおける「支配移転モデル」（および「顧客対価モデル」）が継承されている（para. 2）。この原則に基づいて、収益認識は、次の手順で行われる。

- ①顧客との契約を識別する。
- ②契約における別個の履行義務を識別する。
- ③取引価格を算定する。
- ④当該取引価格を別個の履行義務に配分する。
- ⑤企業がそれぞれの履行義務を充足した時に収益を認識する。

このうち、収益計上のタイミングを定める⑤の「履行義務を充足した時」というのは、顧客が財やサービスに対する支配を獲得した時に、その財やサービスは顧客に移転すると定義されており、一見すると2008DPの表現と類似している（para. 25）。しかし、財やサービスの移転からのみ収益を認識する支配移転モデルは通常の売買契約には適用が容易であるが、建設工事などの請負契約にそのまま

適用しようとする問題が生じるのは前節で見たとおりである。契約の履行に従い連続的に収益認識を行う工事進行基準が排除されてしまうからである。2010ED では、この問題を解消しようと、「支配の連続的な移転」という考え方を付け加えるとともに、「支配を獲得している指標」を例示している。

## (2) 支配の連続的な移転とその指標

「支配の連続的な移転」については、財やサービスが顧客に連続的に移転する場合、企業はその履行義務について、顧客への財や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を適用しなければならないとして、次の3つの方法を示している（paras. 32, 33）。

- ①アウトプット法：移転される財やサービスの総量に対する割合に基づく方法
- ②インプット法：投入される予定の総労力に対する割合に基づく方法
- ③時の経過に基づく方法：契約の予想残存期間にわたる定額法

ただし、各方法は任意の選択ではなく、移転の表現として最も適切な方法を検討する必要があるほか、インプット法のインプット範囲なども規定されている。

次に、顧客が財やサービスの「支配を獲得している指標」には、次のものが含まれるとされている（para. 30）。

- (a) 顧客が無条件の支払義務を負っている。
- (b) 顧客が法的所有権を有している。
- (c) 顧客が物理的に占有している。
- (d) 財やサービスのデザインまたは機能が顧客に固有のものである。

なお、これらの指標は、単独では、顧客が支配を獲得したかどうかを決定するものではなく、一部の指標には特定の契約と関連性がない場合がある（例えば、物理的な占有および法的所有権は、サービスには関連しない）とされている。

長期の請負工事では、契約期間中は指標の（a）～（c）を満たすことは稀にしか生じないであろうから、連続的に収益を認識できるかどうかを判断するためには、指標（d）を満たすかどうかをまず検討しなければならない。この指標について、顧客専用のデザインまたは機能が付された資産を他の顧客に販売できない場合には、企業は顧客に対し、「製造するに従い」、当該資産の支配を獲得すること（および、それまでの作業に対する支払）を要求する可能性が高いとされている。

この指標とは別に2010EDは、建設型、製造型およびソフトウェア開発の契約（いわゆる工事契約）のガイダンスの中で、資産が建設または製造されるにつれて顧客がその資産を支配する場合にのみ、連続的な収益認識となると規定している。したがって、企業は、顧客が完成した資産ではなく、仕掛品（工事契約では仕掛工事）の使用を指図する能力や仕掛品から便益を受ける能力を有しているかどうかを検討しなければならないとしている（para. B64）。

つまり、連続的な収益認識が可能になるには2つのハードルを越えなければならないわけである。これらのハードルには、工事契約における連続的な収益認識（例えば工事進行基準の適用）を大きく制約するいくつかの論点が含まれている。

まず「支配を獲得している指標」(d)の問題点としては、経済的実質よりも法的形式を重視する色彩が強いということである。支配の移転という契約法上の概念に基づいて会計ルールを構成しようとしている結果、例えば、顧客に固有の資産であっても契約に明記しなければ製造途中で支配は移転しない可能性がある。「財やサービスのデザインまたは機能が顧客に固有のものである」という理由だけでは顧客が支配を獲得しているとはいえない。上で見たように、企業は顧客に対し、製造するに従い、資産の支配を獲得し代価を支払うよう要求することが仮定されている。しかし、顧客が自己に固有の資産に対する支配を、その資産が製造されるに従い獲得するのは、その旨を約す外形上の契約条項が存在する場合だけだといえる。例えば、製造過程を通して無条件の支払義務があるとか、契約解消時には部分的に完成した資産の占有を顧客が獲得するなどの特約が明記されているケースに限られるであろう。

2010EDへのコメントの多くが、「顧客固有のデザインまたは機能」という指標は支配の移転の判定という目的とどのように関連しているのか明確でないと指摘していたという。そのため、改訂された2011EDでは、支配の指標から取り除かれ、顧客固有のデザインまたは機能という考え方は、「企業が他に転用できない資産」の要件に取り入れられた(2011ED; para. BC109)。

次に、連続的な移転かどうかを「仕掛品の使用を指図する顧客の能力やそれから便益を受ける顧客の能力」の有無によって判断せよという2010EDの要請について考えてみよう。この要件は、上述したように、そもそも企業の視点からではなく顧客の視点から支配の定義がなされていることの帰結である。支配の移転を顧客の視点から判定する理由として、「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り企業が収益を認識するリスクが最小限となる」(para. BC63)と述べられているが、根拠薄弱と言わざるを得ない。なお、同趣旨の記述は改訂された2011EDにも引き継がれている(2011ED; para. BC86を参照)。

一般的に言って、製造・建設過程にある仕掛品については、完成品の場合に比べ、顧客がその使用を指図する能力や便益を受ける能力をもっているかどうかについての判断は難しい。とりわけ建設工事などの請負契約のケースでは、ガイダンスの文言通りに解釈すると、顧客は仕掛品(工事契約では仕掛工事)について、その「使用を指図する」こともそれを消費して「便益を享受する」ことも、現実には不可能である。ということは、そうした顧客の視点に立って連続的な支配の移転を判断せよというのは無理難題以外のなにものでもない。収益認識は、本来、取引による企業の成果を認識するものであるとすれば、顧客の便益享受を企業の側で事後的に判断するのは収益認識の本質のすり替えであるとの指摘もある(豊田俊一「会計における認識規準の客観化」、p.161)。

2010EDでは「財やサービスの連続的移転」⇒「工事進行基準」という考え方は残したものの、資産負債アプローチに基づく「支配移転モデル」に固執したあまり、紆余曲折の果てに、財・サービスの顧客への移転を絶対視する「実現主義の厳格化」に回帰した。履行義務の充足のタイミングを決定する顧客による「支配の獲得」という概念が、結局、「収益はいつ実現したと判断するのか」という伝統的な収益認識の問題と実質的には同じものになっている。その意味で、「支配の移転モデル」は現行の実現モデルとの用語の置き換えにすぎないという指摘もある(辻山栄子「財務会計における認

識と測定」、p.134)。

世界の建設業界をはじめとする 1,000 通に及ぶコメント・レターの大部分が、実現主義の例外としての工事進行基準という会計慣行の適用要件の曖昧さに対する懸念表明であったという。これを受けて、2011 年 11 月に IASB の基準設定史上、異例ともいえる改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」(2011ED) が公表された。

#### IV 2011 年改訂公開草案における工事契約の扱い：一定期間にわたる履行義務の充足

工事契約の扱いに対処するため、改訂された 2011ED においては、履行義務の充足テストのハードルを当初の 2010ED より低くするように修正している。まず、収益計上のタイミングを定める基本原則が、「企業は、約束した財やサービス（すなわち資産）を顧客に移転することにより、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」（para. 31）という表現に変わった。

それに合わせて、支配の移転についても、「資産は、顧客が当該資産の支配を獲得した時に（または獲得するにつれて）顧客に移転される」と修正されている。収益認識の基本原則として、企業が履行義務を「充足した時点」（when）に加えて、履行義務を「充足するにつれて」（as）という要件を追加することにより、工事進行基準を従来どおり容認しようとする姿勢を明確にしたものと考えられる。また、この改訂の結果、企業の履行義務には、一時点で充足される義務と一定期間にわたり充足される義務の 2 類型が存在することが明示されたことになる。

そして、「一定期間にわたり充足される履行義務」は、次の（a）と（b）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、収益の認識を一定期間にわたり行うこととされた（para. 35）。

（a）企業の履行により資産が創出されるか価値が増加し（例えば仕掛品）、資産の創出または価値の増加に伴い、顧客がこの資産を支配していること。

（b）企業の履行によって、企業が他に転用できる資産が創出されないこと。

この場合は、さらに次の 3 つの要件のうち少なくとも 1 つに該当しなければならないとされている。

（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仮定した場合に、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）企業がこれまでに履行した部分について支払を受ける権利を有しており、かつ約束どおり契約を履行することを見込んでいる。

まず、要件（a）については、次の 3 点の解説が示されている（para. BC90）。

（1）企業の履行により、資産が創出または増価されるにつれて顧客がその資産を支配する場合には、企業の履行は財やサービスを顧客に移転するものである。

（2）したがって、履行義務は、企業が資産を創出または増価させるにつれて一定の期間にわたり充足される。

(3) 多くの工事契約では、顧客が企業の履行から生じる仕掛品（有形または無形）を支配する場合  
には、履行義務が一定の期間にわたり充足される。

この要件は、財やサービスの「連続的移転」に関する 2010ED のガイダンスと整合しているとされている。同ガイダンスでは、「仕掛品」が創出されるにつれて顧客がそれを支配する場合には、財やサービスは一定の期間にわたり移転すると規定されていた。また、上記 (1) でいう「支配の概念」は、米国公認会計士協会（AICPA）参考意見書 81-1「請負工事契約および一部の製造型契約の履行の会計処理」の第 22 項に従った工事進行基準会計の根拠と類似しているとされている。ちなみに同第 22 項では、建設契約に関連して、次の趣旨の説明が見られる。すなわち、このタイプの契約においては買手と売手（請負業者）の双方が強制可能な権利を獲得する。買手が契約の特定の履行を要求する法的権利は、請負業者が、実質的に、仕掛品に対する自らの権利を作業の進捗に従って売却することに合意していることを意味する。発生している事業活動は、経済的な意味において、履行は実質的に作業の進捗に従って発生する「連続的な販売」（所有権の移転）であるという考え方を支持しているというものである（para. BC91）。

(a) の要件が満たされる例としては、企業が顧客の所有する土地に建物を建て、契約が途中で打ち切られた場合には、顧客がそれまでに完成した部分（仕掛工事）を保有するというケースが挙げられる。日本の建設工事の多くは、顧客の土地と切り離せない特性を有しているため、(a) の要件を満たすものと考えられる。ただし、顧客の敷地で建設される財であっても、その完成引渡し前に顧客に対する対価請求権が生じたり、顧客の検収が得られたりすることは多くはないであろう。最終基準においては、工事進行基準の適用が認められているか否かについて明確となるよう規定を見直すとともに、適切な設例を加えるべきである。

要件 (b) は、企業が生産した資産を他の顧客に販売したり提供したりすることができないという要件であり、企業があえてそうしようとすると多額のコスト（例えば、資産を作り直すコスト）が発生するような場合がそれに当たる。(b) の (i) の例としては、プロジェクト管理サービスが考えられる。(ii) は、工事契約の中途において顧客と契約した企業が何らかの事情により交替したとしても、それを引き継いだ別の企業は、現在までに完了している作業をやり直す必要がないということである。わが国の工事契約の大部分はこの条件に合致していると考えられる。

なお、IASB が 2012 年 7 月に公表した資料によると、(b) (i) における「便益を同時に受取り消費すること」と (ii) における「他の企業がやり直す必要がないこと」を 1 つにまとめて最終基準を策定することになっているようである。

(iii) については、わが国の実務では、契約書等で工事進捗度に応じた支払を受ける権利が明記されているケースはほとんどないといってよい。他方で、顧客からの契約の中途解約要請時のペナルティ条項が含まれている場合がある。後者のケースが支払を受ける権利を有することに該当するかどうか、規定からは判然としない。支払を受ける権利については、これらの点が明確となるよう規定を見直すとともに、適切な設例を加えるべきであろう。

以上のように、改訂された 2011ED で、「一定期間にわたる収益認識」（＝工事進行基準）の適用が

条件付きで承認された。ただ、その適用要件の解釈には依然として曖昧な要素が残っており、どのような状況・条件のもとで工事進行基準を適用すべきかが明示されているとはいえない。現在共同プロジェクトでは、2011ED に寄せられたコメントへの対応が行われており、2013 年第 3 四半期までに最終基準化する予定になっている。

## V 結びに代えて

本稿では、IFRS 収益認識モデルのうち、コア原則ともいうべき「支配移転モデル」（＝履行義務の充足）に焦点を絞って、請負工事契約の観点から検討してきた。

請負契約は法律上、請負人たる企業が仕事の「完成」を約束することであるから、それから生じる収益は顧客に財やサービスを「移転」した時、つまり顧客が「支配」を獲得した時に認識すべきである。これが、共同プロジェクトが立脚する支配移転モデルの基本的な考え方である。

しかし、企業会計の歴史では、工事契約における工事進行基準のように、契約の履行に基づく生産ベースの収益認識が公正な会計慣行として実務にも定着してきた。それは、履行義務の充足という法的形式よりも、企業の収益稼得過程という経済的実質を忠実に表現しようとする会計目的に根ざした考え方といえよう。

共同プロジェクトは、単一の収益認識モデルの開発を標榜しながら、一方で財やサービスの移転（引渡し）に基づく収益認識（＝厳格な実現主義）に依拠することを決定し、他方で工事進行基準を存続させようとしている。この試みは、概念上の整合性を著しく犠牲にすることなしに両立させることは難しい。

IFRS における基準形成、なかでも収益認識プロジェクトがたどってきた紆余曲折の経路を眺めると、伝統的な会計観に根底から挑戦し、結果的に現行会計制度の秩序を揺るがすようなルール形成が行われているという印象を抱かざるを得ない。

最大の挑戦は、収益費用アプローチ（＝稼得・実現モデル）を否定して「資産負債アプローチ」（＝支配移転モデル）を貫徹させようというスタイルである。金融資産や無形資産、あるいは年金負債といったバランスシート項目においてはともかく、収益認識や費用測定というフローの側面にまでストック・アプローチを拡大適用しようとするのには、会計構造の面から見てやはり無理があるのではないだろうか。だからこそ、2000 年代はじめに審議を開始してから 10 年余が経過した今に至っても、世界の市場関係者の賛同を得られないのであろう。延々とさまよえる航海を続ける様は、グローバル・コンバージェンスの行く末を暗示しているようでもある。

また、支配の移転という収益認識モデルの内容には、法律的な色彩が強くにじみ出ている。会計の歴史を振り返ってみると、多くのルール形成の根底には、法的形式よりも経済的実質を重視する考え方があり、こうした理念に立ってさまざまな会計基準が作られてきた。リース会計はその典型例であろう。会計の伝統的な考え方や理念に逆行する動向が果たして公正妥当なルールを生み出すのか、注意深い観察が必要とされよう。

さらに、企業の視点からではなく顧客の視点から支配の定義がなされていることも、IFRS 収益認

識モデルの特徴といえる。この点に関連して、改訂された2011EDでも、顧客が財やサービス（つまり資産）に対する支配を獲得するのは、その資産の使用法を指図し、かつ、それから便益を享受する能力をもっている場合であるという、当初の2010EDの規定が引き継がれている。

通常の売買契約の場合、企業が支配を放棄する時と顧客が支配を獲得する時は一致するので、両方の視点は同じ結果となる可能性が高い。しかし、長期工事のような請負契約では、両時点が乖離するのがむしろ普通であるから、会計主体たる企業は顧客の立場に立って収益計上のタイミングを判断・評価しなければならないという難しい問題を突きつけられることになる。

こうしたIFRSに見られるいくつかの特徴は、必ずしも世界の会計の秩序を安定させていくとは限らず、むしろ制度に混乱をもたらす要素も孕んでいることを懸念せざるをえない。そうしたファクターが、この収益認識プロジェクトの中に集中的に現れているといえよう。紆余曲折を経ながら、成案になかなかとり着けない、その背景には、過度に冒険的な作業を試みているという印象を抱かざるをえない。

## 参考文献

- FASB, Discussion Memorandum —*an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB, 1976. (津守常弘監訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社、1997年。)
- , Special Report —*The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, FASB, 1997. (企業財務制度研究会訳『財務会計の概念および基準のフレームワーク』中央経済社、2001年。)
- IASB, Discussion Paper, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, IASB, 2008. (企業会計基準委員会訳「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」、2009年。)
- , Exposure Draft, *Revenue from Contracts with Customers*, IASB, 2010. (企業会計基準委員会訳「公開草案 顧客との契約から生じる収益」、2010年。)
- , Exposure Draft, *Revenue from Contracts with Customers*, IASB, 2011. (企業会計基準委員会訳「再公開草案 顧客との契約から生じる収益」、2011年。)
- 企業会計基準委員会「収益認識に関する論点の整理」、2009年。
- 「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」、2011年。
- 建設業振興基金編『工事契約会計』建設産業経理研究所、2008年。
- 斎藤静樹『会計基準の研究〔増補版〕』中央経済社、2010年。
- 編著『会計基準の基礎概念』中央経済社、2002年。
- 桜井久勝「資産負債アプローチにおける収益の概念」『企業会計』、2012年7月。
- 辻山栄子「収益の認識をめぐる概念フレームワーク」『企業会計』、2005年7月。
- 「正味ポジションに基づく収益認識」『企業会計』、2009年9月。
- 「収益認識をめぐる実現・稼得過程の現代的意義」『会計』、2010年4月。
- 「財務会計における認識と測定」(大日方 隆編集『会計基準研究の原点』中央経済社、2012年、所収)。
- 津守常弘『会計基準形成の論理』森山書店、2002年。
- 徳賀芳弘「資産負債中心観における収益認識」『企業会計』、2003年11月。
- 豊田俊一「会計における認識基準の客観化」(大日方 隆編集『会計基準研究の原点』中央経済社、2012年、所収)。
- 万代勝信「IASB・FASBの『収益認識プロジェクト』に係る問題」『会計』、2010年4月。