



Q&A 収益認識の基本論点

4

論点 4 | 一定の期間にわたり 充足される履行義務



Q

ビル建設やソフトウェア開発等の長期の個別受注取引など、顧客との契約において長期にわたって財又はサービスを提供する約束(履行義務)が含まれる場合があります。履行義務がどのような性質であれば、収益を一定の期間にわたって認識することになりますか。



A

企業が義務を履行するにつれて、①顧客が便益を受けるか、②資産が生じ(又は資産の価値が増加し)顧客がそれを支配するか、又は③別の用途に転用できない資産が生じ、かつ、完了した部分について企業が対価を受け取る強制力のある権利を有している場合、その履行義務に対応する収益を一定の期間にわたって認識することになります。なお、代替的な取扱いとして、工事契約及びソフトウェアの受注制作のうち完了までの期間がごく短い契約の場合、履行義務を完全に充足した時点で収益を認識することができます。



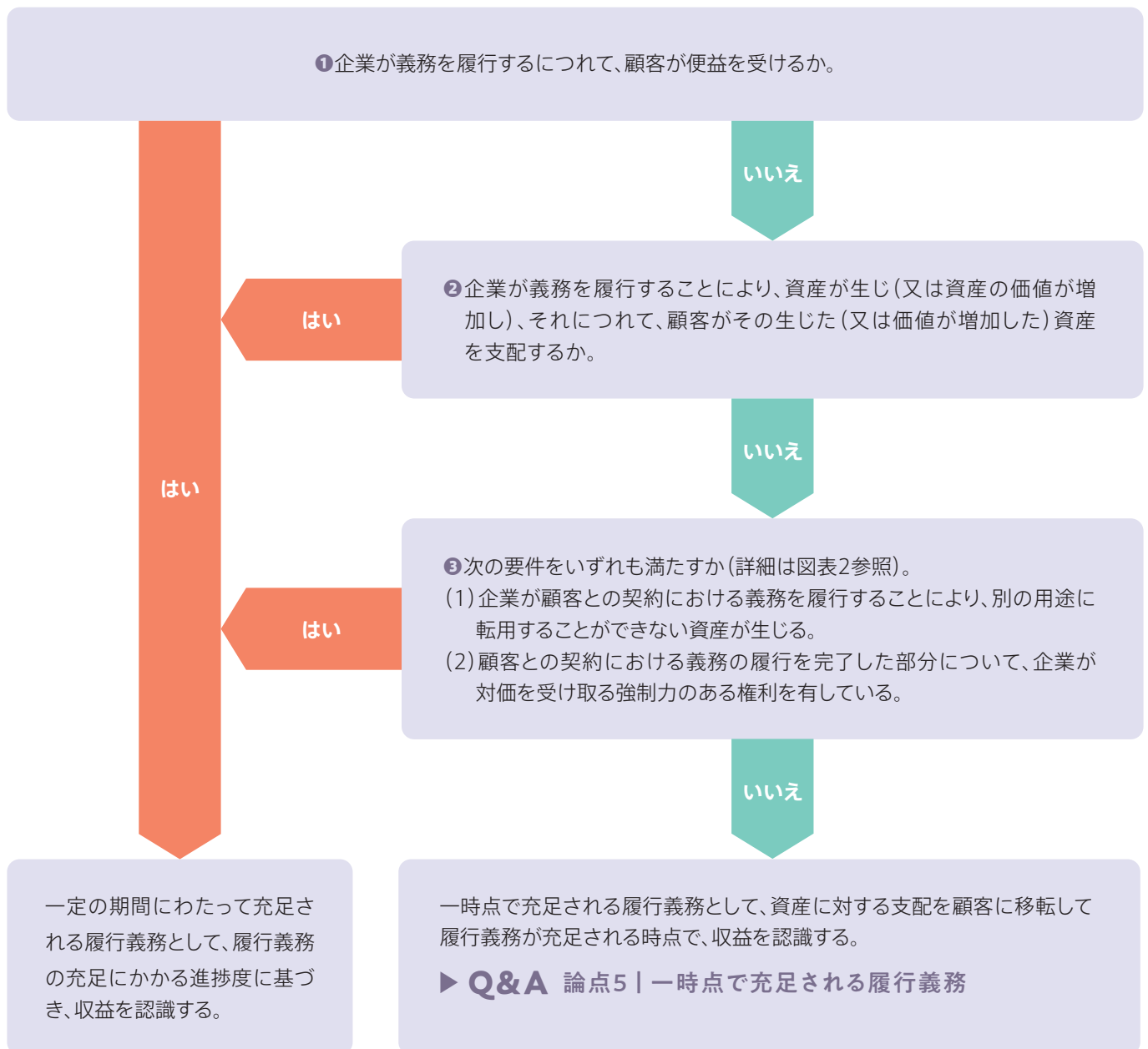


■ 会計基準等の定め

(会計基準第38項、第134項から第138項、適用指針第9項から第13項、第115項から第122-2項)

収益基準では、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識するための要件を図表1及び2 (会計基準第38項、適用指針第10項から第13項を基に作成) のように定めています。

図表1 履行義務が一定の期間にわたり充足されるかどうかの判断



図表2 上記図表1の③の要件について

(1) 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じる場合

企業が履行するにつれて生じる資産又は価値が増加する資産を別の用途に容易に使用することが契約上制限されている場合、あるいは完成した資産を別の用途に容易に使用することが実務上制約されている場合

(2) 顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、企業が対価を受け取る強制力のある権利を企業が有している場合

契約期間にわたり、企業が履行しなかったこと以外の理由で顧客又は他の当事者が契約を解約する際に、少なくとも **履行を完了した部分についての補償** を受ける **権利を企業が有している** 場合
(この判定においては、契約条件及び当該契約条件に関連する法律を考慮する)

(i) 履行を完了した部分についての補償

合理的な利益相当額を含む、現在までに移転した財又はサービスの販売価格相当額であり、合理的な利益相当額に対する補償額は、以下のいずれかになる(適用指針第12項)。

- (a) 契約に基づき履行を完了した部分について合理的に見積った利益相当額の一定割合
- (b) 対象となる契約における利益相当額が、同様の契約から通常予想される利益相当額より多額の場合には、当該同様の契約から予想される合理的な利益相当額

(ii) 企業が対価を受け取る強制力のある権利の有無

対価を収受する権利の有無及び当該権利の強制力の有無を判定するにあたっては、契約条件及び当該契約条件を補足する又は覆す可能性のある法令や判例等を考慮し、以下の事項を評価することが含まれるとされている(適用指針第13項)。

- (a) 当該権利について、契約上明記されていない場合であっても、法令や判例等により確認されるかどうか。
- (b) 判例等により、同様の契約における当該権利について、法的拘束力がないことが示されているかどうか。
- (c) 当該権利を強制しないことを選択する企業の取引慣行があることにより、当該権利は法的に強制力があるとはいえない結果が生じるかどうか。

重要性等に関する代替的な取扱い 期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア

工事契約及びソフトウェアの受注制作については、重要性等に関する代替的な取扱いが設けられています。顧客との契約における取引開始日から完全に履行義務を充足するまでの期間がごく短い場合には、一定の期間にわたり収益を認識せず、完全に履行義務を充足した一時点において収益を認識することが認められます(適用指針第95項、第96項、第168項及び第169項)。



■ 事例1 サービス提供契約

A社は月次の人事・給与処理代行サービスを顧客に1年間1,200千円で提供する契約を締結する。A社が各月の人事・給与取引を処理するにつれて顧客がその便益を同時に受けるため(P.2 図表1の①)、この人事・給与処理代行サービスについては一定の期間にわたって充足される履行義務として、A社はその期間にわたって収益を認識する。

また、A社がある月まで人事・給与処理代行サービスを提供し、仮に他の企業が残りの期間の人事・給与処理代行サービスを提供する場合に、その月まで提供した人事・給与処理代行サービスについて、別の企業がやり直す必要はないという事実も、A社が義務を履行するにつれてその便益を顧客が同時に受けている証拠となる。

■ 事例2 ビルの建設工事契約

B社は顧客の土地の上にオフィスビルの建設を行う工事契約を締結する。B社が顧客との契約に基づいて工事を進めるにつれて、オフィスビルが顧客の土地の上に建設される。顧客の土地の上に建設を行う工事契約の場合には、通常、顧客はB社の履行から生じる仕掛品を支配している(P.2 図表1の②)ため、B社は一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識することになる。

■ 事例3 ソフトウェアの開発契約

C社は特定の顧客向けに特別仕様のソフトウェアを開発する契約を締結する。

仮に、このソフトウェアをその顧客以外の顧客でも利用できるように改修を行うと多額の費用が生じるような場合には、C社が開発する特定の顧客向けの特別仕様のソフトウェアは別の用途に転用できない(P.2 図表1の③(1))と判断される。

また、仮に顧客がこの契約を解約すると、少なくともC社が現在までに開発を完了した部分を補償する金額(例えば、このソフトウェアの開発原価に合理的に見積った利益相当額を加算したものを顧客から受け取る強制力のある権利を有している場合(P.2 図表1の③(2))、C社は一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識することになる。なお、この判断にあたっては、C社と顧客との契約の内容のほか、取引慣行、関連する法令の解釈や判例等も考慮する。

