



解説

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」

米国財務会計基準審議会（FASB）国際研究員 かわにし やすのぶ 川西 安喜



はじめに

米国財務会計基準審議会（FASB）と国際会計基準審議会（IASB）は2008年12月19日、共同で討議資料「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「本討議資料」という。）を公表した。コメント期限は2009年6月19日である。

本討議資料は、両ボードの共同プロジェクトである収益認識プロジェクトの成果である。米国基準には収益認識に関する指針が100以上あり、その多くは産業別のものであり、経済的に類似する取引について矛盾する結果が生じることがある。国際財務報告基準（IFRSs）では、主たる収益認識に関する会計基準である国際会計基準（IAS）第18号「収益」とIAS第11号「工事契約」とは整合

しておらず、あいまいであり、複雑な取引において適用することが難しい。特に、これらの会計基準は、複数の引渡物を含む取引についてほとんど指針を与えていない。

本稿では、本討議資料について、両ボードの予備的見解を中心に解説する。FASBのボード・メンバーやスタッフが個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関するFASBとIASBの公式見解は、それぞれのボードの厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

第1章 資産と負債の変動に基づく収益の認識

現行の米国基準とIFRSsの問題点に対処するため、両ボードは、さまざまな取引に一貫して適用することが可能な認識原則を用いて、単一の収益認識モデルを開発することを提案している。

米国基準とIFRSsの既存の収益の定義において、収益はいずれも、資産の増加、負債の減少、あるいはその組み合わせであるとされている（IAS第18号の定義は、資産や負債

といった用語を使用していないものの、両者の純額である資本に依存している）。これらの定義を用いて、両ボードは、認識原則が資産と負債の変動に着目することを提案している。

資産と負債の変動に着目することによって、両ボードは稼得過程アプローチを放棄しようとしているわけではない。逆に、両ボードは資産と負債の変動に着目することにより、稼得過程アプローチに秩序が与えられ、企業がより一貫した形で収益を認識することになると考えている。すなわち、両ボードは、資産が増加（又は負債が減少）しているかどうかということの方が、現行の指針における、何が稼得過程であり、それが完了しているかどうかということよりも合意が得られやすいと考えている。資産と負債の変動に着目することによって、必ずしも判断が容易になるわけではないが、判断を行うに当たっての方針が明確になる。

資産と負債の変動に着目したとしても、ほとんどの取引について現行の実務は基本的に変わらないと考えられる。しかし、資産と負債の変動に着目することによって、米国基準

を簡素化するための一組の原則が提供され、IFRSsにおいて欠如している指針が提供されることになると考えられる。さらに、この一組の原則は将来の収益認識に関する質問に答える上で有用であり、したがって、財務諸表の作成者、監査人、規制当局、及び会計基準設定主体に便益をもたらすと考えられる。また、経済的に類似する取引が同様に報告されることになるため、財務諸表の利用者にも便益をもたらすと考えられる。

第2章 契約に基づく収益認識に関する原則

資産と負債の変動に着目して収益を認識する場合、具体的にどの資産又は負債に着目するかが問題となる。両ボードは単一の資産又は負債、すなわち、企業の顧客との契約に着目することを提案している。

○契約

顧客との契約が、収益認識の決め手となる資産又は負債であるならば、契約を定義することは重要である。両ボードは、契約を以下のように定義することを提案している。

契約とは、強制し得る義務を創出する2者以上による合意である。

契約であるために、合意は書面による必要はない。しかし、契約は、その当事者のすべてが合意の条件に同意していなければならない。企業が確定的なオファーを行った場合、そのオファーは、多くの法的管轄権において拘束力があるものの、他者が合意の条件に同意していないため、それは両ボードが提案する意味での契約ではない。他者がオファーを受け入れたときに強制し得る義務が創出される場合には、契約が存在する

ことになる。

○顧客

企業は、営業活動や財務活動を通じて、さまざまな契約を締結する。両ボードは、前述のとおり、顧客との契約に着目することを提案しており、これは、収益契約とその他の契約を区別する手助けになる。既存の収益の定義と整合するように、両ボードは、顧客を以下のように定義することを提案している。

顧客とは、企業の通常の活動からの産出を表す、(財又はサービス等の)資産を獲得するために、当該企業と契約を締結した者をいう。

「通常の活動」という表現は、IASBの既存の収益の定義によっているが、この考え方はFASBの既存の収益の定義における「継続する主要な又は中心的な活動」と整合するものである。

○契約による資産又は負債

顧客との契約により、顧客から対価を受け取る権利が企業に移転し、(財又はサービスという形で)資産を顧客に移転する義務が企業に発生する。企業の権利と義務をネットすることにより、単一の資産又は負債が生じる。残る権利の測定値が残る義務の測定値を上回る場合、契約は資産となる。同様に、残る義務の測定値が残る権利の測定値を上回る場合、契約は負債となる。このような契約資産又は負債は、企業に残る権利と義務に関する契約のネット・ポジションを表しており、それは残る権利と義務の測定値(後述の第5章参照)に依存することになる。

○契約資産又は負債からの収益の認識

顧客が対価を支払うことにより、

企業の契約におけるネット・ポジションは減少する。これは、企業にはもはや対価に対する権利がないからである。このとき、企業の契約資産が減少するか、契約負債が増加するが、既存の収益の定義によれば、企業の通常の活動における財又はサービスの提供がなされていないため、契約資産の減少も契約負債の増加も、収益の定義を満たさない。すなわち、顧客による履行によって企業の収益は認識されない。

企業が約束の財又はサービスを提供することによって、企業の契約におけるネット・ポジションは増加する。これは、企業にはもはや履行する義務がないからである。このとき、企業の契約資産が増加するか、契約負債が減少するが、顧客による履行とは対照的に、既存の収益の定義に基づき、企業の履行によって収益が認識される。

○契約に基づく収益認識に関する原則

収益認識モデルとして企業の顧客との契約に着目することと、既存の収益の定義とを組み合わせることにより、以下の収益認識に関する原則が得られる。

顧客との契約に当たっては、契約資産の増加又は契約負債の減少(若しくはその組合せ)が発生したときに収益を認識する。

この原則によれば、契約におけるネット・ポジションの増加はすべて収益として認識されることになるが、モデル案では、契約におけるネット・ポジションの増加は必ずしもそのすべてが収益になるとは限らない。この点は、後述の第5章において検討されている。

第3章 履行義務

○定義

履行義務の考え方は多くの既存の会計基準において採用されているものの、履行義務の厳密な定義は存在しない。両ボードは、以下のように履行義務を定義することを提案している。

企業の履行義務とは、顧客との契約に含まれる、当該顧客に（財又はサービス等の）資産を移転する約束をいう。

顧客との契約については、第2章で説明している。

[契約に含まれる約束]

履行義務の基礎となる約束は、契約において特定されていることが多い。例えば、財を引き渡す契約では、通常、財の様子が詳細に定められている。

履行義務の基礎となる約束は、法律の運用によって生じることもある。例えば、製造業を営む会社が製品を販売するに当たり、現地の法律により一定期間、製品を保証することが要求されることがある。契約に製品の保証について明示していない場合であっても、この会社は契約の結果として製品を保証しなければならない。このような法律上の要請による製品を保証する義務は、顧客との契約に含まれる約束である。

さらに、企業は、製品の保証サービス等、特定の財又はサービスを提供する実務慣行を確立することがある。契約条件によっても法律上の要請によっても財又はサービスの提供が要求されない場合であっても、企業は実務慣行により、強制され得る、

黙示的又は推定的な義務を創出していることがある。

[(財又はサービス等の) 資産]

前述のとおり、履行義務は、企業が顧客に資産を移転する約束をいい、当該顧客との契約においては、資産は通常、財やサービスとして考えられている。

財は、過去の事象の結果支配され得る資源であり、将来の経済的便益が流入することが期待される資源であるため、企業の資産である。サービスは、通常、資産と考えられていないが、顧客は資産を受領し、受領と同時にこれを使用しているものと考えられる。したがって、サービスもまた、企業の資産であり、顧客との契約に含まれる、当該顧客に財又はサービスを移転する約束は、履行義務である。

[資産の移転]

企業が契約において資産（財又はサービス）を移転することを約束したときに、履行義務が存在する。そして、約束の資産が顧客に移転して初めて、企業が約束を果たした（履行義務を充足した）ことになる。すなわち、顧客が約束の資産を保有し、企業がもはやその資産を保有しなくなったときに企業は履行義務を充足したことになる。

○履行義務の分割

企業が複数の財又はサービスを同時に顧客に移転することを約束している場合、企業は約束の資産について単一の履行義務として会計処理することができる。すなわち、顧客が約束の資産を異なる時点で受け取る場合にのみ、企業は契約における約束を複数の履行義務に分割しなければならない。

履行義務を分割する目的は、顧客

に対する財やサービスの移転のパターンを忠実に表現することにある。履行義務を分割して会計処理すべきかどうかを判断するに当たって、企業は、契約期間にわたり履行義務の変動を忠実に表現するために分割することが必要かどうかを検討しなければならない。

第4章 履行義務の充足

○資産の顧客への移転時点

企業は、顧客が約束の財又はサービスを受け取った時点で履行義務を充足し、収益を認識する。このように収益を顧客に資産が移転したときに認識する方法は、（用語の使い方が異なることがあるものの）既存の多くの会計基準と整合している。しかし、資産の支配に基づきその移転を認識する方法は、所有することによるリスク及び経済価値に基づき移転を認識する方法とは異なることがある。

○顧客による検収、顧客の使用意図、顧客による支払い

[顧客による検収]

顧客による検収が契約条件に含まれている場合、企業が財を引き渡した時点で資産が移転したといえるのか、それとも顧客による検収時に資産が移転したといえるのかが問題となる。企業が契約条件を満たす形で財を引き渡したことを客観的に証明できる場合には、顧客による検収は形式上のことであり、引渡し時に収益を認識する。しかし、企業がこれを客観的に証明できない場合には、顧客による検収があるまでは企業が履行義務を充足したとはいえず、収益は認識しない。

[顧客の使用意図]

資産が顧客に移転したかどうかを判定するに当たって、企業は、顧客が意図する形で資産を使用できるかどうかに着目せず、顧客が資産を支配しているかどうかに着目しなければならない。例えば、3つの部品が揃わなければ使用できない機械において、2つの部品のみを企業が顧客に引き渡す場合を考える。契約条件に基づき、引渡しにより顧客が2つの部品を支配することとされている場合には、顧客が機械を使用できるかどうかにかかわらず、企業は2つの部品について履行義務を充足している。一方、契約条件に基づき、3つの部品が揃うまでは顧客が引渡し済みの部品を支配しないこととされている場合には、企業が引渡し済みの2つの部品を支配し続けており、履行義務を充足していない。

[顧客による支払い]

モデル案では、企業が収益を認識する時点は、顧客による支払い（履行）によって決定されない。しかし、顧客による支払条件を検討することが、顧客が資産を支配しているかどうかを評価する上で有用であることがある。

例えば、企業が顧客のために資産を建設することを考える。契約期間にわたり、顧客は部分的に完成した資産について対価を支払うことが要求され、支払った金額については、たとえその後資産を完成させることができなかつた場合にも企業に返金義務がないものとする。顧客が資産との交換なしに返金不能な支払いを行うことは通常ないため、企業が顧客から返金不要の支払いを受ける権利を有していることは、顧客が部分的に完成した資産を支配しているこ

とを示唆している。

○財とサービスの識別

第3章は、財とサービスが共に資産であることを説明している。ほとんどの契約では、企業が財又はサービス（若しくはその両方）のいずれの移転を約束しているのかを容易に特定することができる。しかし、企業が顧客のために資産を建設する契約（工事型の契約）のように、それが完成した財を移転する約束なのか、建設サービスを提供する約束なのかを識別することが難しいことがある。このとき、資産がどの時点で顧客に移転するのかを検討することが有用である。通常、財は一時点において顧客に移転される資産であり、サービスは一定期間にわたる顧客への継続的な資産の移転である。

○別の履行義務を充足するために使用される資産の移転

企業がサービスと併せ、財を顧客に移転することを（明示的又は黙示的に）約束するサービス契約は多い。このような契約において、財がどの時点で顧客に移転したかを決定することが難しいことがある。例えば、壁にペンキを塗る契約は、ペンキ（財）を移転する要素と、ペンキを塗る作業（サービス）を提供する要素により構成されると考えることができるが、このとき、財がいつ移転したかを特定するのが難しいことがある。

両ボードはこの点について、以下のような反覆可能な仮定を置くことを提案している。

契約において他の履行義務を充足するために使用される資産は、当該資産がその履行義務を充足するために使用されるまで顧客に移

転しない。

壁にペンキを塗る契約の例では、ペンキを塗る作業に関する履行義務が充足されるまで（すなわち、ペンキが壁に塗られるまで）、ペンキは顧客に移転しないことになる。

なお、この仮定は、契約条件又は法律の運用により、他の履行義務を充足するために使用される前に、資産が顧客に移転していることが明確に示される場合には反覆可能である。

第5章 履行義務の測定

○履行義務測定のための目的

履行義務を測定する目的は、以下についての意思決定に有用な情報を描写することにある。

- (a) 各財務諸表日における、財又はサービスを顧客に移転することを約束したことにより生じた企業の義務
- (b) 報告期間中における企業の契約上のパフォーマンス

[企業の義務]

企業による履行義務の測定のための1つは、財務諸表日において履行義務を充足するために必要な資産の金額を定量化することにある。両ボードは、この金額が、①予想コスト、②貨幣の時間的価値、③マージン、の3つの要素により構成されると考えている。

[企業の契約上のパフォーマンス]

企業による履行義務の測定のもう1つの目的は、契約における企業のパフォーマンスを包括利益計算書において描写することである。モデル案では、企業はまず、契約資産又は負債を測定し、それから、財務諸表日から次の財務諸表日までの契約上

のポジションの変動から、契約上のパフォーマンスを判定することになる。すべての契約上のポジションの変動を必ずしも収益として表示する必要はなく、一部は契約利得又は契約損失として表示することになる可能性がある。

企業の契約上のパフォーマンスを決定する上で、契約資産と負債を決定することを基礎とすることは、財政状態計算書が包括利益計算書よりも重要であることを意味するわけではない。履行義務の測定の目的は、両計算書に同等の重要性を与えている。しかし、両ボードは、契約資産と負債の測定値から収益や利得と損失を導出することは、既存の収益認識モデルに比べ、企業の契約上のパフォーマンスを決定するための整合的で一貫した枠組みを提供すると考えている。

○履行義務の当初測定

両ボードは、履行義務の当初測定を、当初の取引価格、すなわち、約束の財やサービスと交換に、顧客が約束する対価により行うことを提案している。取引価格は通常、企業に関連する履行義務を引き受ける上で必要な金額を表している。この金額は、企業が顧客に約束の財やサービスを移転する上での予想コスト、これらのコストの発生時点までの貨幣の時間的価値、更にはこれらの資産を提供する上で必要なマージンを含んでいる。また、契約獲得コストを回収するために企業が請求する金額と、これに関連するマージンを含んでいる。

○履行義務の事後測定

契約締結後、企業の履行義務はさまざまな理由により変動する。各財務諸表日において履行義務を明示的

に測定するアプローチも考えられるが、両ボードは、そのようなアプローチはほとんどの顧客との契約において不必要に複雑になると考えており、支持していない。履行義務の事後測定について、両ボードは、少なくとも、企業が顧客に財やサービスを移転することにより履行義務を充足した場合の履行義務の変動について、これを捕捉すべきであると考えている。

企業が顧客に約束の財やサービスをすべて同時に移転する場合、履行義務の事後測定は容易である。すなわち、履行義務を充足する前であれば履行義務は取引価格により測定し、履行義務を充足した後であれば測定値は0である。履行義務が充足された期間において認識される収益は、履行義務の当初測定値（取引価格）に等しい。しかし、企業が顧客に約束の財やサービスを異なる時点で移転する場合、企業は、契約期間にわたり、残る履行義務を測定する方法を決定しなければならない。

両ボードは、契約開始時に当初の取引価格を各履行義務に配分することにより、企業のパフォーマンスを描写することを提案している。個々に履行義務を充足していくに従い、企業のネットでの契約上のポジションは増加し、企業は充足した履行義務に対して契約開始時に配分した金額をもって収益を認識する。契約期間にわたり契約から認識される収益の合計は、取引価格に等しくなる。

当初の取引価格の各履行義務への配分方法として、両ボードは、履行義務の基礎となる、約束の財又はサービスの単独での販売価格に基づき、比例的に按分することを提案している。当該販売価格は、契約開始時に

財又はサービスを（財やサービスの束ではなく）個々に販売したとしたときの価格をいう。この価格の最良の証拠は、企業が実際に財又はサービスを単独で販売する場合の価格である。しかし、企業もほかのいかなる者も単独での販売を行っておらず、販売価格を観察することができない場合があり、そのときは、企業は販売価格を見積もらなければならない。販売価格を見積もる方法には、予想コストにマージンを付加する方法や、市場価格を参照してこれを企業の財又はサービスの価格まで修正する方法等がある。

○履行義務の再測定

前述のとおり、企業の履行義務はさまざまな理由により変動する。本討議資料では、企業が顧客に財又はサービスを移転したこと以外の理由により履行義務の当初測定値を更新することを再測定と呼んでいる。

両ボードは、重大な、悪い方向への状況変化により、履行義務の測定値が不十分であることを示している場合に、履行義務の金額を大きくするように再測定することを提案している。すなわち、履行義務の帳簿価額（認識された契約のネット・ポジションを含む。）が、顧客に財又はサービスを提供する企業の義務を忠実に描写しない場合に、履行義務の金額を大きくするように再測定しなければならない。本討議資料では、このような履行義務を不利な履行義務と呼んでいる。

履行義務が不利かどうかの判定は、資産が直近の価値に比して過大評価されていないことを企業が定期的に評価を行う、既存の会計基準における減損の判定に類似している。両ボードは、履行義務が直近の測定値に比

して過小評価されていないことを担保することが重要であると考えている。

両ボードは、不利かどうかの判定に関するすべての論点について議論していないが、この判定を行うに当たって参照する履行義務の直近の測定値（トリガー）として、マージンを含まない予想コストを用い、また、不利であると判定された場合、この参照値と整合するように、履行義務を予想コストに基づく測定値に再測定することを提案している。

再測定により認識された損失は契約損失として認識する。再測定により認識された追加の履行義務が充足された場合、契約のネット・ポジションは増加することになるものの、この部分については契約利得を認識し、収益として表示しないことが考えられる。

第6章 考えられる 現行実務への影響

顧客との契約の多くは、モデル案によって収益を認識することになったとしても、現行の実務と変わらない。しかし、契約によっては現行の実務に重大な影響がある可能性がある。

○契約に基づく収益認識に関する原則の使用

[現金の回収に基づく収益認識]

現行の実務において、債権の回収可能性が合理的に保証されないような場合、企業が現金を回収するまで収益を認識しないことがある（いわゆる現金回収基準）。このとき、企業は既に約束の財やサービスを移転済みであり、したがって、履行義務を充足し終えていることがある。このような場合、モデル案では、現行

の実務よりも早い時点で収益が認識される可能性がある。

なお、回収可能性は企業の契約における権利の測定に関連することになるが、両ボードは、この論点や、履行義務に配分されることになる、契約における取引価格の金額への考えられる影響について議論をしていない。

[契約が存在しない場合の棚卸資産の収益認識]

現行の実務において、畜産業、農業、採掘産業の製品の一部のように、顧客との契約が存在しないにもかかわらず、棚卸資産の価値の増加をもって収益が認識されることがある（いわゆる収穫基準）。これらの場合に収益を認識することは、両ボードの既存の収益の定義や認識に関する原則と整合している。

両ボードは、収益認識プロジェクトにおいて棚卸資産の測定方法を変更することは考えていないが、モデル案は、企業による収益の認識を顧客と契約を締結している場合に限定しているため、両ボードは、棚卸資産の増加を、収益以外の包括利益の構成要素として表示することを要求するかどうかについて今後検討する必要がある。

[契約が存在する場合の棚卸資産の会計処理]

現行の実務において、顧客との契約が存在する場合に、棚卸資産の価値の増加をもって収益を認識することがある（いわゆる工事進行基準）。モデル案では、契約に基づいて建設されている資産の価値の増加ではなく、顧客との契約における企業のネット・ポジションの増加に着目している。前述のとおり、企業の建設活動によって連続的に顧客に資産が移転

している（したがって、履行義務を連続的に充足している）場合には、モデル案と、工事契約の収益認識に関する現行の実務とでは会計処理が大きくは変わらない。しかし、企業の建設活動が顧客への資産の移転をもたらさない（したがって、履行義務を充足していない）場合、企業の契約におけるネット・ポジションは変化せず、収益は建設中には認識されない。この場合、モデル案と現行の実務とで会計処理が大きく異なることがある。

○履行義務の特定

[アフターサービス]

製品の多くは、製品保証、メンテナンス、その他のサービス等、別個には販売されず契約において付随的なものとみなされるアフターサービスとともに販売される。現行の実務において、製品とアフターサービスの収益の合計が、製品の引渡し時に認識され、アフターサービスに関する予想コストが収益の認識時に費用として認識されることが多い。

モデル案では、製品保証その他のアフターサービスは、製品の引渡しとは別個の履行義務として会計処理され、それが製品と別個に販売されているかどうかにかかわらず、約束の製品保証その他のサービスが顧客に提供されて初めて、収益が認識される。したがって、収益の一部は製品が引き渡された時に認識され、残る収益はアフターサービスが提供される期間にわたり認識されることになる。

[販売促進策]

企業が、しばしば「無料」の製品やサービス、カスタマー・ロイヤリティ・プログラムその他の便益を通じて、顧客が契約を締結するよう勧

連結経営管理システム

大王シリーズ



連結大王 SUMMIT

開示目的の連結決算から積極的なグループ経営の展開。目的に応じたエディションを選択いただけます。

For Disclosure

▶▶▶ 制度版

- 制度連結への準拠
- J-SOX法への対応
- 業務標準化の実現
- 業務効率アップの実現
- 開示早期化の実現
- 有報・短信書類作成のシームレス化

For Management

▶▶▶ 管理版

- 連結予算の実現
- 着地点分析
- 財務データ分析
- セグメントの細分化
- 経営指標分析

資料請求・デモンストレーション依頼等、ご遠慮なくお問い合わせ下さい

株式会社 **ビジネス・トラスト**

<http://www.b-trust.co.jp>

〒107-0052 東京都港区赤坂2-17-22
赤坂ソイタワー本館11階

〔東京〕Tel:03-5575-6100 〔大阪〕Tel:06-6910-1401
〔福岡〕Tel:092-436-3100

誘うことがある。企業は、これらの契約上の約束について、契約開始時に履行義務を認識せず、費用をその発生時に認識することがある。

モデル案では、企業による約束が、販売促進を意図している場合であっても、それが履行義務の定義を満たす場合、取引価格の一部を当該履行義務にも配分し、当該履行義務を充足した時に収益を認識することになる。

〔工事契約の分割〕

現行の実務においては、工事型の契約は、契約の構成要素について顧客との間で別個に条件交渉を行っている場合には、契約が分割される。

モデル案では、契約の構成要素を別個の履行義務として会計処理するかどうかは、当該構成要素について別個に条件交渉を行ったかどうかによって決定されない。契約において約束された個々の資産は別個の履行義務となる可能性があり、約束された資産が移転する時点が異なる場合には別個に会計処理することになる。顧客に資産を継続的に移転する工事型の契約にあつては、モデル案では、現行の実務よりも多くの会計単位に分割することになる可能性がある。

○見積りの使用

モデル案では、個々の履行義務に取引価格（顧客対価）を配分する上で、単独での販売価格が観察できない場合には、販売価格を見積もらなければならない。IFRSsの収益認識に関する会計基準は、取引価格を配分するに当たって見積値を使用することを禁止していないため、配分のために販売価格を見積もることは、IFRSsにおいてはそれほど大きな変更とはならない可能性がある。

しかし、米国基準において、販売

価格を見積もることは、現行の会計基準、特にソフトウェア取引に関する会計基準では大きな変更となる。米国公認会計士協会（AICPA）意見書（SOP）第97-2号「ソフトウェアの収益認識」は、売り手固有の客観的証拠（VSOE）が存在しない場合には、引渡し済みの項目について収益の認識を繰り延べることを要求している。モデル案では、見積値を使用することを提案しており、したがって、未引渡しの財やサービスの販売価格のVSOEが存在しない場合であっても、企業は引渡し済みの財やサービスについて収益を認識することになる。

発生論点対策委員会（EITF）論点第00-21号「複数の引渡物を有する収益契約」も同様に、引渡し済みの項目を未引渡しの項目とは別に会計処理するための要件として、未引渡しの項目の販売価格について客観的かつ信頼性のある証拠を要求している。しかし、その証拠は売り手固有のものである必要はなく、同一又は類似する製品を販売する他者のそれを参照してもよいとされている。モデル案においては、未引渡しの財やサービスの販売価格について、企業がVSOEや客観的かつ信頼性のある証拠があるかどうかにかかわらず、見積値を使用し、その結果として引渡し済みの項目について収益を認識することになる。

EITF論点第00-21号とモデル案のもう1つの違いは、前者では残存法が使用される可能性があるということである。残存法では、契約上残る履行義務が、販売価格についての客観的かつ信頼性のある証拠を使用して測定され、得られた測定値と取引価格の合計との差が、引渡し済みの

項目の収益として認識される。EIT F論点第00-21号は、一定の条件を満たす場合に残存法の使用を要求しているが、モデル案では残存法は認められない。

見積値は、観察された金額よりも主観的であり、複雑である。このため、既存の会計基準には、財務諸表の作成者による濫用を防止し、監督可能性や監査可能性を高めるために、見積値の使用を制限しているものがある。しかし、測定信頼性を要件にしたり見積値の使用を制限したりする会計基準は、契約における企業の経済的ポジションやパフォーマンスを忠実に表現していない会計単位や収益認識のパターンを生み出すことが多いと両ボードは考えている。

○コストの資産化

両ボードは、新しい収益認識に関する会計基準に、顧客との契約に関連するコストの会計処理に関する指針を含めない予定である。したがって、棚卸資産の原価やソフトウェアの開発費等、ほかの会計基準において資産化することが認められない限り、コストは発生時に費用として認識されることになる。

重大な契約獲得コストが発生する契約は、両ボードの予備的見解の影響を受ける可能性がある。現行の実務において、契約獲得コストは、将来の会計期間において回収可能であると考えられる場合に資産化されることもあれば、発生時に費用とするものの、これを相殺するために収益が認識されることもある。モデル案では、履行義務を充足した場合のみ収益を認識するため、履行義務を充足していない限り、契約開始時に収益を認識したり、契約獲得コストと相殺することができたりすること

はない。

おわりに

両ボードはモデル案の開発を継続しており、したがって、本討議資料は、会計基準の公開草案であれば含まれたであろうすべての指針を含んでいない。本討議資料は、両ボードが会計基準の公開草案を公表する前に市場関係者から意見を求めるため、基本モデルとその含意を示している。

両ボードは、本討議資料に対して寄せられたコメントを分析し、予備的見解を修正又は再確認し、米国基準及びIFRSsのための収益認識に関する会計基準の公開草案を公表する予定である。その公開草案の開発に当たり、両ボードは、財務諸表の利用者が経済的な意思決定を行う基礎となる、財務諸表の作成者にとって合理的なコストで提供可能な、有用な情報を入手するニーズを検討する予定である。

[参考文献]

FASB, *Discussion Paper "Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers," December 19, 2008.*

教材コード	J 0 2 0 4 6 3
研修コード	2 1 0 4 0 1
履修単位	1単位

運用評価・モニタリング

有効性の評価支援システム

内部統制大王

大王シリーズ

データ連携

- 文書化ツールや表計算ソフトで作成したRCMをデータ連携

モニタリング

- WEBによるモニタリング作業を効率的に実施

レポート

- 勘定科目別・部門別等のモニタリング結果を自動集計
- 有効・無効な統制活動の把握
- 内部統制監査への対応資料

資料請求・デモンストレーション依頼等、
ご遠慮なくお問い合わせ下さい

株式会社 ビジネストラスト

http://www.b-trust.co.jp
 〒107-0052 東京都港区赤坂2-17-22
 赤坂ツインタワー本館11階
 [東京]Tel:03-5575-6100 [大阪]Tel:06-6910-1401
 [福岡]Tel:092-436-3100