

2012年3月26日 全16頁

# IASBの収益認識改訂公開草案（概要編）

資本市場調査部  
鳥毛 拓馬

## [要約]

- 2011年11月14日に国際会計基準審議会（以下、IASB）は、2010年6月に公表された「顧客との契約から生じる収益」の改訂案（以下、改訂公開草案）を公表した。
- IASBの収益認識プロジェクトは、米国財務会計基準審議会（以下、FASB）と共同で審議が進められてきた。これまで、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関する予備的見解」（2008年12月）及び公開草案「顧客との契約から生じる収益」（2010年6月。以下、公開草案）が公表されていた。
- 今般の改訂公開草案は、IASBとFASBが、公開草案に寄せられたコメントを基に再度審議を行い、公表されたものである。
- IASBは、現行の収益認識に関する基準書及び解釈指針を置き換えることになる基準書を、2012年後半に公表するとしている。改訂公開草案の発効日についてまだ決定していないが、2015年1月1日以後開始する事業年度よりも前には発効しないと決定している。なお、早期適用は認められることになっている。

## はじめに

- 2011年11月14日に国際会計基準審議会（以下、IASB）は、収益認識プロジェクトの一環として2010年6月に公表された「顧客との契約から生じる収益」の改訂案（以下、改訂公開草案）を公表した。
- IASBの収益認識プロジェクトは、米国財務会計基準審議会（以下、FASB）と共同で審議が進められてきた。これまで、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関する予備的見解」（2008年12月）及び公開草案「顧客との契約から生じる収益」（2010年6月。以下、公開草案）が公表されていた。
- IASBとFASB（以下、両審議会）は、公開草案に寄せられたコメントを基に再度審議を行い、改訂公開草案を公表した。
- IASBは、現行の収益認識に関する基準書及び解釈指針を置き換えることになる基準書を、2012年後半に公表するとしている。
- なお、改訂公開草案の発効日についてまだ決定していないが、2015年1月1日以後開始する事業年度よりも前には発効しないと決定している。早期適用は認められることになっている。
- 本稿では、改訂公開草案の概要を説明する。

## 1. 収益認識のコア原則

- 収益認識のコアとなる原則は、企業は、顧客への財又はサービスの移転を描写するように、その財又はサービスと交換に企業が**権利を得ると見込んでいる**対価を反映する金額で、収益を認識しなければならないというものである。
- このコアとなる原則を達成するため、企業は次の順で5つのステップを適用するとされている。以下、順に概要を説明する。

- (1) 顧客との契約を識別
- (2) 契約における別個の履行義務の識別
- (3) 取引価格の算定
- (4) 取引価格を契約における別個の履行義務に配分
- (5) 企業が履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）収益を認識

### (1) 顧客との契約を識別

- 改訂公開草案において、契約（contract）とは、「強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意」としている。契約は文書、口頭、企業の慣習的な事業慣行による黙示的なものも含まれる。
- 顧客（customer）とは、「企業の通常の活動のアウトプットである財又はサービスを獲得するために企業と契約した当事者」である。
- 企業は、次のすべての要件を満たす場合にのみ、顧客との契約に改訂公開草案を適用しなければならないとされる。

- (a) 契約に**経済的実質**がある（すなわち、当該契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれる）。
- (b) 各契約当事者が契約を承認（書面で、口頭で又は他の慣習的な事業慣行に従って）しており、それぞれの義務の充足を確約している。
- (c) 企業が、移転される財又はサービスに関する各契約当事者の権利を識別できる。
- (d) 企業が、それらの財又はサービスに関する支払条件を識別できる。

- 契約当事者が、完全に未履行の契約を、相手方に対する補償なしで、一方的に終了させられる場合には、契約は存在しないものとされる。

### 契約の結合

- 企業は、次の要件のいずれかに該当する場合には、同一の顧客（又は関連当事者）と同時又はほぼ同時に契約した複数の契約を結合して、**単一の契約**として会計処理しなければならない。

- (a) 契約が**単一の商業的な目的**を持つまとまり（パッケージ）として交渉されている。
- (b) 1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に左右される。
- (c) 複数の契約で約束した財又はサービス（又は契約で約束した財又はサービスの一部）が、**単一の履行義務**である。

## (2) 契約における別個の履行義務の識別

- 履行義務 (performance obligation) とは、財又はサービスを顧客に移転するという当該顧客との契約における約束である。
- 契約によっては、企業が複数の財又はサービスの移転を約束している場合がある (複数要素契約)。このような複数要素契約においては、約束した財又はサービスが**区別できる**ときにのみ、それぞれを別個の履行義務として会計処理しなければならない。
- 財又はサービスは、次のいずれかを満たす場合には区別できるとされる。

- (a) 企業が通常、その財又はサービスを別個に販売している。
- (b) 顧客が、その財又はサービスからの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源 (※) と一緒にして得ることができる。

(※) 容易に利用可能な資源とは、別個に (企業又は別の企業により) 販売されている財又はサービス、あるいは顧客がすでに (企業から又は他の取引若しくは事象により) 入手している資源である。

- 例えば、企業が顧客の製品購入に合わせて設備の保守サービスを提供する場合で、その保守サービスが別個に販売されていないケースについてみると、顧客は、単独で保守サービスから便益を得ることができる。したがって、上記囲みの (b) の要件を満たす。よって、保守サービスは、製品提供義務とは別個の履行義務として会計処理されることになる。
- 一方、次の要件の両方が満たされる場合には、約束した財又はサービスの束における財又はサービスは**区別できず**、企業はその束を**単一の履行義務**として会計処理しなければならないとされる。

- (a) その束の中の財又はサービスの相互関連性が非常に高く、それらを顧客に移転するには、企業が、顧客が契約した結合後の項目に財又はサービスを**統合する重大なサービス**も提供する必要がある。
- (b) 財又はサービスの束が、契約の履行のために**大幅に修正又はカスタマイズ**される。

- 改訂公開草案では、財又はサービスの束を 1 つの履行義務として会計処理するかどうかに関して、以下の例を挙げている。

- ・企業が、病院を設計し建設する契約を結ぶ。
- ・企業は、プロジェクト全体の管理に責任を持つ。
- ・企業が実施すべき作業には、設計、現場の清掃、基礎、調達、構造の建設、配管及び配線、設備の据付け、及び仕上げが含まれる。

- この例の場合、それぞれの作業の相互関連性は非常に高いと言え、また、企業が病院を顧客に提供するために、それぞれの作業を統合する重大なサービスを提供している。さらに、財又はサービスは、契約の履行のために大幅に修正やカスタマイズされる。したがって、上記囲みの (a)、(b) の要件を満たすので、企業は、単一の履行義務として会計処理する。

### 製品保証

- 改訂公開草案では、一定の要件に該当する場合、約束した製品保証を企業が別個の履行義務として識

別するよう要求するとしている。

- すなわち、顧客が製品保証を別個に購入する選択権を持っている場合（例えば、製品保証が別個に価格設定されている場合など）には、企業は、約束した製品保証を別個の履行義務として会計処理しなければならない。
- 一方、顧客が製品保証を別個に購入する選択権を持っていない場合であっても、製品保証が、製品が合意された仕様に従っているという保証に加えて、顧客にサービスを提供している場合には、その約束したサービスは別個の履行義務とされている。
- 追加のサービスを提供しているかどうかは、「法律で保証が要求されているか」、「保証期間の長さ」、「企業が約束している作業の内容」という指標を基に判断される。

### ●設例 製品保証

- 企業が製品を 95 万円で販売する（保証付き）
- 企業は期間延長の保証を 5 万円で別途販売する
- 顧客は製品と期間延長の保証を購入する
- 製品に付帯する保証のコストは 1 万円、期間延長の保証コストは 3 万円と見込まれている  
(わが国の現行実務)

・期間延長の保証を、保証期間にわたる売上計上としている場合

(借方)

(貸方)

現金預金	100	売上	95
		前受金	5
引当金繰入	1	製品保証引当金	1

・期間延長の保証を、販売時点で売上計上としている場合

(借方)

(貸方)

現金預金	100	売上	100
引当金繰入	4	製品保証引当金	4

(改訂公開草案より想定される会計処理)

(借方)

(貸方)

現金預金	100	売上	95
		契約負債(※)	5
引当金繰入	1	製品保証引当金	1

(※) 勘定科目は契約負債（顧客に財又はサービスを移転する企業の義務で、企業が顧客から対価を受け取っているもの）に限るものではない。

- 実際に販売後、保証が行われた場合には、製品保証分である契約負債が借方項目、同額の売上が貸方項目として処理されるとともに、期間延長の保証コストが、費用として追加計上されると考えられる。

(出所) 各種資料を基に大和総研作成

- 改訂公開草案によると、取引価格を当該製品及びサービスに配分するという会計処理を行うことになっている。契約に定められた仕様どおりの製品を引き渡す品質保証に関連する製品保証については、わが国の現行実務と同様、引当金と費用で対応することになる模様である。

### (3) 取引価格の算定

- 履行義務が充足された時に（又は充足されるに従って）、企業は、取引価格のうち当該履行義務に配分した金額を収益として認識しなければならない。
- ここで、取引価格とは、顧客への財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額である。第三者のために回収する金額（例えば、税金）は除かれる。また、取引価格には顧客の信用リスクの影響を考慮しないものとしている。
- 取引価格を算定する際に、企業は次のすべての影響を考慮しなければならない。

- (a) 変動対価
- (b) 貨幣の時間価値
- (c) 現金以外の対価
- (d) 顧客に支払われる対価

#### ア. 変動対価

- 改訂公開草案には、契約で約束した対価の金額が変動する可能性があるものとして、以下を挙げている。

値引き、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー、偶発事象、割引、その他の類似の項目

- 契約で約束した対価の金額に変動性がある場合には、企業は、取引価格の見積りを、確率で加重した金額又は最も発生の可能性の高い金額のいずれかにより行う。どちらを用いるのかは、権利を得ることになる対価の金額をどちらの方法がよりよく予測すると企業が予想するのかによる。
- 取引価格を見積る際に、企業は契約全体を通じて1つの方法を首尾一貫して適用しなければならない。さらに、企業は、企業にとって合理的に利用可能なすべての情報（過去、現在及び予想）を考慮しなければならない。企業が取引価格の算定に使用する情報は、通常は、企業の経営者が入札や提案のプロセスの間及び約束した財又はサービスの価格設定に使用する情報と同様のものとなる。
- さらに、改訂公開草案では、企業が現在までに認識する収益の累計額は、企業が権利を得ることが合理的に確実な金額を超えてはならないとされている。企業が充足した履行義務に配分された対価の金額に対する権利を得ることが合理的に確実であるのは、類似した履行義務の経験が企業にあり、その経験が企業が権利を得ることとなる対価の金額の予測に役立つ場合のみである。
- また、企業の経験が、企業が当該履行義務の充足と交換に権利を得ることとなる対価の金額の予測に役立たない可能性のある場合の指標を列挙している。
- 改訂公開草案では、企業が権利を得ることが合理的に確実である金額に対する収益の累計額の制限に関する判断の事例として、次の2つを挙げている。



ケース	会計処理
<p>○ 企業が、1年間の資金管理サービスを提供する契約を顧客と結ぶ。企業は、各四半期末時点で管理下にあるクライアントの資産のパーセンテージに基づいて四半期ごとの管理手数料を受け取り、さらに、年度末時点での指標のリターンを超過するファンドのリターンの20%の業績に基づいたインセンティブ手数料を受け取る。</p>	<p>○ 企業は、インセンティブ手数料に対する権利を得ることがまだ合理的に確実でないため、当年度中に認識する収益の累計額は四半期の管理手数料に限定される。</p>
<p>○ 企業が、保険代理店として、100の手数料で保険会社のために保険商品を販売する。さらに、保険契約者が契約を解除しない限りは、毎年10の追加的な手数料を受け取る。契約後に、企業は、何ら残りの履行義務を有さない。企業は契約が平均4.5年更新されると見込んでいる。</p>	<p>○ 企業は、類似の種類契約と顧客についての相当の経験があり、企業が権利を得ることとなる対価の金額の予測に役立つと判断される。算定された金額は合理的に確実であるとして、契約獲得時に全額収益を認識する。そこで、企業は、取引価格は145(100+10×4.5)であると算定し、その金額を履行義務に配分する。</p>

(出所) IASB 公開草案「顧客との契約から生じる収益」設例13、14より大和総研作成

- なお、市場関係者からは、販売時点で販売単価を確定しないまま仮単価で取引を行い、単価を後決める方式を採用している場合などに関して2つの懸念が示されている。1つは、合理的に確実かどうかの判断において、改訂公開草案に規定されている一定の指標に該当する場合に、全く収益を認識できない場合があり得ること、もう1つは、合理的に確実な金額を超えてさえいなければ、いくらでも収益の累計額を認識できるのではないかという点である。

### 返品権付きの販売

- 改訂公開草案では、返品権付き製品の販売により、顧客から受け取った対価の全部又は一部について、変動性のある対価の測定と類似したものとみている。すなわち、企業が、返品権が付いた製品を販売した場合、返品されないことが合理的に確実な部分について収益を認識するとしている。
- 一方、返品が見込まれる部分については、返品負債を計上するとともに、顧客から製品を回収する権利についての資産を認識するとしている。
- なお、わが国の現行実務では、返品権付きの製品販売については、販売時に収益を計上するとともに、返品が見込まれる部分の売上総利益相当額を引当計上する処理が採られていると考えられる。わが国の現行実務と改訂公開草案より想定される会計処理は、それぞれ次のとおりである。

## ●設例 返品権付きの販売

・企業が製品 100 個を 1 個 100 円で販売（原価は 1 個 60 円）

・顧客は 30 日以内の返品が可能

・企業は返品を 3 個と見込んでいる

（わが国の現行実務）

（借 方）

（貸 方）

売掛金	10,000	売上	10,000
売上原価	6,000	棚卸資産	6,000
引当金繰入	120	返品調整引当金	120

（改訂公開草案より想定される会計処理）

- 企業は経験に基づき、最も可能性の高い金額で返金負債を認識する（企業の経験は予測に役立つとする）。
- 返金負債の決済時に顧客から財を取り戻す権利について資産（及び売上原価への対応する調整）を認識する

（借 方）

（貸 方）

売掛金	10,000	売上	(※3) 9,700
売上原価	(※1) 5,820	返金負債	(※4) 300
資産（回収権）	(※2) 180	棚卸資産	6,000

※1 60 円×97 個

※2 60 円×3 個

※3 100 円×97 個

※4 100 円×3 個

（出所）IASB 公開草案「顧客との契約から生じる収益」設例 18 より大和総研作成

- 上記の例で実際に製品が返品された場合には、返品された分の資産（回収権）を貸方項目、棚卸資産を借方項目として処理する。
- 一方、返品されなかった場合は、その分について返金負債を売上とし、資産（回収権）を売上原価として処理する。

### イ. 貨幣の時間価値

- 取引価格を算定する際に、契約が当該契約にとって重大性がある財務要素を有している場合には、企業は、約束した対価の金額を貨幣の時間価値を反映するように調整しなければならない。
- 財務要素が契約にとって重大性があるかどうかを評価する際に、企業は、次の要因を考慮しなければならない。

- (a) 約束した財又はサービスを企業が顧客に移転する時点と顧客が当該財又はサービスに対して支払う時点との間の見込まれる期間の長さ
- (b) 顧客がその業界及び法域での典型的な信用条件に従って速やかに現金で支払った場合に、対価の金額が大きく異なるかどうか
- (c) 契約における金利及び関連性のある市場での実勢金利

- 実務上の便宜として、契約開始時に、顧客による約束した対価の全額又はほぼ全額の支払と約束した財又はサービスの顧客への移転との間の期間が 1 年以内となる場合には、企業は約束した対価の金額を貨幣の時間価値を反映するように調整する必要はない。

#### ウ. 現金以外の対価

- 顧客が現金以外の形で対価を約束している契約の取引価格を算定するためには、企業は、その現金以外の対価（又は現金以外の対価に関する約束）を公正価値で測定しなければならない。
- 企業が現金以外の対価の公正価値を合理的に見積れない場合には、当該対価との交換で顧客（又は顧客の分類）に約束した財又はサービスの独立販売価格<sup>1</sup>を参照して、間接的に対価を測定しなければならない。

#### エ. 企業が顧客に対価を支払う場合

- 通常取引とは異なり、場合によっては、企業が顧客などに対価を支払うことがある。改訂公開草案では、企業が顧客に対価を支払う場合について、以下の会計処理を提案している。

顧客からの区別できる財又はサービスに対する支払である場合	企業は当該財又はサービスの購入を、仕入先からの他の購入と同じ方法で会計処理
企業が顧客から受け取る区別できる財又はサービスの公正価値を超える場合	企業がその超過額を取引価格の減額として会計処理
企業が顧客から受け取る財又はサービスの公正価値を合理的に見積れない場合	顧客に支払われる対価の全額を取引価格の減額として会計処理

#### オ. 回収可能性

- 回収可能性とは顧客の信用リスク、すなわち、企業が契約に従って権利を得る対価の金額を顧客から回収できないというリスクである。
- 受取債権については、企業は、原則として IFRS 第 9 号に従って会計処理しなければならない。
- 企業は、契約資産に対する顧客の信用リスクの影響を IFRS 第 9 号に従って会計処理しなければならない。ここで、契約資産（contract asset）とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利（当該権利が、時の経過以外の何か（例えば、企業の将来の履行）を条件と

<sup>1</sup> 企業が顧客に対し、約束した財又はサービスを別個に販売する価格。



している場合)である。

- 受取債権の当初認識時に、IFRS 第9号に従った当該受取債権の測定と、対応する認識した収益の金額との差額は、純損益において収益科目に隣接した別個の表示科目として表示しなければならない。契約に重要な財務要素がない場合には、企業は当該受取債権の減損（又は減損の測定の変動）を、純損益において収益科目に隣接した別個の表示科目として表示しなければならない。
- 損益計算書においては、売上高はグロスで計上し、信用リスク相当額は、すぐその下に明記するとしている。

#### (4) 取引価格を契約における別個の履行義務に配分

- 改訂公開草案では、複数の別個の履行義務を有する契約について、企業は、別個の履行義務のそれぞれに対する取引価格の配分を、別個の履行義務のそれぞれの基礎となる財又はサービスの独立販売価格の比率で配分することが求められている。
- 独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合には、企業は次の方法で見積らなければならない。

調整後市場評価アプローチ	企業は、財又はサービスを販売する市場を評価し、その市場の顧客が当該財又はサービスに支払ってもよいと考える価格を見積るアプローチ。同様の財又はサービスについて競業他社の価格を参照し、企業の原価とマージンを反映するように必要に応じて当該価格を調整することも含まれる。
見積コストにマージンを加算するアプローチ	企業は、履行義務の充足の見積コストを予測し、当該財又はサービスに対する適切なマージンを追加して見積もるアプローチ。
残余アプローチ	財又はサービスの独立販売価格の変動性が高いか又は不確定である場合には、企業は、取引価格の総額から契約で約束した他の財又はサービスの観察可能な独立販売価格の合計を控除した額を参照して、独立販売価格を見積るアプローチ。

#### カスタマー・ロイヤルティ・プログラム

- 企業は、ポイント等により、顧客に対して自社が販売している財又はサービスを購入するインセンティブを与えることがある。このような顧客に対するインセンティブを与えるためのポイント等は、総称してカスタマー・ロイヤルティ・プログラムといわれている。
- 改訂公開草案では、顧客にポイント等が付与された場合、そのポイント等が、顧客にとって契約を締結しなければ得られなかった重要な権利であれば、別個の履行義務として取扱い、販売対価を当該財又はサービスとポイントに配分するとしている。
- 販売対価を配分するための、ポイントに関する独立販売価格の見積もりにおいては、ポイントが行使されない可能性を反映するとしている。
- なお、わが国の現行実務では、企業は、財又はサービスの引渡時点で取引価格により収益を計上し、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに基づく付与済みのインセンティブを引当金として計上する実務が行われていると考えられる。わが国の現行実務と改訂公開草案より想定される会計処理は、それぞれ次のとおりである。

## ●設例 カスタマー・ロイヤルティ・プログラム

- ・企業が製品 10 万円分販売し、1 万ポイントを付与
- ・ポイントは顧客にとって重要な権利と判断されるもの
- ・企業は付与したポイントに 5%の失効を見込んでいる  
(わが国の現行実務)

(借 方)

(貸 方)

売掛金	100,000	売上	100,000
引当金繰入	9,500	ポイント引当金	9,500

(改訂公開草案より想定される会計処理)

(借 方)

(貸 方)

売掛金	100,000	売上	(※1)91,324
		返金負債	(※2)8,676

※1 100,000 円×100,000 円÷109,500 円

※2 100,000 円×9,500 円/109,500 円

(出所) IASB 公開草案「顧客との契約から生じる収益」設例 24 などを基に大和総研作成

### (5) 企業が履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）収益を認識

- 現行の IAS 第 18 号「収益」においては、財の販売の収益認識は、その所有に伴う重要な「リスク・経済価値」の移転を考慮している。
- これに対して、改訂公開草案では、企業は、企業が約束した財又はサービス（すなわち、資産）を顧客に移転することにより企業が履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）収益を認識している。資産は、顧客が当該資産の支配を獲得した時に（又は獲得するにつれて）顧客に移転される。すなわち、改訂公開草案では、「資産の顧客への移転」、「企業の履行義務の充足」、「企業の収益認識」が同時に生じると考えられている。

#### 支配の移転

- ここで「資産の支配」とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力とされる。「支配」には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれる。
- 「資産の便益」とは、次のような多くの方法で直接又は間接に獲得できる潜在的なキャッシュ・フローとされている。

- |   |
|---|
| (a) 財の製造又はサービス（公共サービスを含む）の提供のための当該資産の使用 |
| (b) 他の資産を増価するための当該資産の使用                 |

- (c) 負債の決済又は費用の削減のための当該資産の使用
- (d) 当該資産の売却又は交換
- (e) 借入金の担保とするための当該資産の担保差入れ
- (f) 当該資産の保有

#### 履行義務の充足

- 改訂公開草案では、履行義務の充足の仕方に応じて、一定期間にわたり充足される履行義務と一時点で充足される履行義務それぞれについて、収益認識の時期を分けるとしている。

#### ア. 一定期間にわたり充足される履行義務

- 次の(a)、(b)のうち少なくとも1つが満たされている場合には、企業は財又はサービスの支配を一定の期間にわたり移転し、履行義務の充足と収益の認識を一定期間にわたり行う。

- (a) 企業の履行により、資産（例えば、仕掛品）が創出されるか又は増価し、資産の創出又は増価につれて顧客が当該資産を支配する。
- (b) 企業の履行により、企業が他に転用できる資産が創出されず、かつ、次の要件のうち少なくとも1つに該当する。
  - 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、現在までに完了した履行についての支払を受ける権利を有しており、契約を約束のとおり履行すると見込んでいる。

- 前記の要件の判断手順として、まず、(a)の要件に該当するか否か判断し、該当するか明確でないものについては、(b)の要件で判断することになる。
- (a)は、支配の移転のコア原則に従った要件であり、仕掛品が創出されるような場合の顧客への支配の移転の判断に有効であると思われる。
- 多くの工事契約は、上記の(a)の要件に該当し、履行義務が一定期間にわたり充足されると判断される模様である。
- 改訂公開草案では、支配の概念は、AICPA 参考意見書 81-1「請負工事契約及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している。すなわち、工事契約は、請負業者は通常、仕掛品に対する所有権を有しておらず、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が出来るのである。
- その根拠としては、請負業者は、大半の融資の取決めにおいて、買手に、所有権投資を維持するために中間払を行うこと、現在までに建設された設備（又は製造された物品若しくは履行されたサービス）が契約の要件を満たしている場合にはこれを承認すること、を要求する権利を有することが挙げられている。
- (b)の要件である、ある資産を企業が他に転用できるかどうかを評価する際に、企業は、契約開始時に、企業が約束した資産を別の顧客に容易に振り向ける能力に対する契約上及び実務上の制約の影響を考慮しなければならないとされている。

- 契約の実質的な条件により企業が当該資産を別の顧客に振り向けることができない場合や、企業が当該資産を別の顧客に振り向けるのに多額のコスト（例えば、資産を作り直すコスト）が発生する場合には、当該資産は他に転用できないとされる。
- また、(b)のⅠ. 及びⅡ. の要件は、主にサービスの提供を想定したものと考えられる。例えば、企業が顧客の資産を東京から大阪まで陸路で輸送する義務がある場合で、名古屋まで輸送した場合を考えてみる。この場合、他の企業が、名古屋から大阪まで輸送義務を引継ぐことが出来るのであれば、その時点までに提供された輸送サービスをやり直す必要なしに、顧客に対して残存する義務を履行できるといえ、(b)のⅡ. に当てはまるとされている。

#### イ. 一時点で充足される履行義務

- 改訂公開草案では、履行義務が、前述の一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、企業は当該履行義務を一時点で充足するとしている。さらに、企業は、次の支配の移転の指標を考慮しなければならないとしている。

- (a) 企業が資産について支払いを受ける現在の権利を保有
- (b) 顧客が資産の法的所有権を保有
- (c) 企業が資産の物理的占有を移転
- (d) 顧客が資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値を保有
- (e) 顧客が資産を検収

#### ライセンス契約

- なお、改訂公開草案では、上記の区分けの原則に関して、ライセンス契約についてのみ、付帯するサービスと区別できない場合を除き、一時点で充足される履行義務として扱い、支配が移転した時点で収益を認識するという例外規定を設ける提案をしている。
- しかし、私見としては、ライセンス契約のみ例外を設ける合理的な理由がない（改訂公開草案にも理由が明記されていない）と考えられること、及び、付帯するサービスと区別できる場合であっても一定期間にわたり充足される履行義務と解されるケース（例えば、映画配給会社が映画フィルム上映権を付与すると同時に映画の広告宣伝義務を負う場合など）があると考えられることから、上記の提案は妥当ではないと考える。

#### ウ. 履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定

- 企業が一定の期間にわたり充足する履行義務については、進捗度を測定することにより、収益を一定の期間にわたり認識する。進捗度測定の方法には、アウトプット法とインプット法がある。アウトプット法は、企業の履行の最も忠実な描写となり得るものの、直接に観察できないことが多く、過度のコストが生じるという短所もあり、インプット法が必要になる場合があるとされている。

アウト プット 法	収益の認識を、移転した財又はサービスの顧客にとっての価値の直接的な測定（例えば、現在までに完了した履行の調査、達成した成果の鑑定評価、達成したマイルストーン、生産した単位数）に基づいて行う
インプ ット法	収益の認識を、履行義務の充足のための企業の労力又はインプット（例えば、費消した資源、費やした労働時間、発生したコスト、経過時間、機械の使用時間）が、当該履行義務の充足のために予想されるインプット全体に占める割合に基づいて行う

### 合理的な進捗度の測定

- 企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を企業が合理的に測定できる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務についての収益を認識しなければならない。
- 状況によっては（例えば、契約の初期段階において）、企業は、履行義務の結果を合理的に測定できないが、当該履行義務の充足において発生するコストの回収を見込んでいる場合がある。そのような場合には、企業は、当該履行義務の結果を合理的に測定できるようになるまで、又は当該履行義務が不利となるまで、発生したコストの範囲でのみ収益を認識しなければならない。

## 2. その他

### （1）不利な履行義務

- 企業が一定の期間にわたり充足し、かつ、企業が契約開始時において1年超の期間にわたり充足すると見込んでいる履行義務について、企業は、当該履行義務が不利である場合には、負債及び対応する費用を認識しなければならない。
- 履行義務が不利となるのは、当該履行義務の決済の最小コストが、取引価格のうち当該履行義務に配分される金額を超過する場合である。

$$\text{負債} = \text{履行義務の決済の最小コスト} - \text{履行義務に配分された取引価格}$$

- 履行義務の決済の最小コストとは、次の金額のうち低い方である。

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 約束した財又はサービスの移転による履行義務の充足に直接関連するコスト</li> <li>(b) 約束した財又はサービスの移転以外により企業が履行義務から退出することが認められているとした場合に、企業がそのために支払うであろう金額</li> </ul> |
|--|

### （2）契約コスト

#### ア. 契約を履行するためのコスト

- 顧客との契約を履行する際に発生したコストが、「棚卸資産」、「有形固定資産」など他のIFRSの範囲に含まれる場合以外の場合、企業は、契約履行のコストから生じた資産について、次の要件のすべてを満たすときにのみ、認識しなければならない。



- (a) 契約（又は特定の予想される契約）に直接関連している。
- (b) 将来において履行義務の充足に使用される企業の資源を創出するか又は増価する。
- (c) 回収されると見込まれる。

#### イ. 契約獲得の増分コスト

- 企業は、契約獲得の増分コスト、すなわち、販売手数料などの契約を獲得する努力の中で企業に発生し、当該契約を獲得していなければ発生しなかったであろうコストを回収できると見込んでいる場合には、当該コストを資産として認識しなければならない。認識した資産は、当該資産に関連する財又はサービスの移転のパターンに合わせた規則的な基準で償却しなければならない。
- 一方、契約を獲得したかどうかに関係なく発生したであろうコストは、発生時に費用として認識しなければならない。

#### (3) 代理人としての取引

- 改訂公開草案では、「他の当事者」が企業の顧客への財の提供に関与していて、企業の履行義務が、本人として行動することによりその財を提供することなのか、それとも代理人として行動することにより他の当事者が財を提供するための手配をするサービスを提供することなのかを企業が決定しなければならないとしている。
- 履行義務の内容が他の企業の財・サービスのアレンジであり、当該財・サービスを支配しない場合には、本人ではなく代理人として、顧客から受け取る対価の総額ではなく、他の企業への支払いを控除した純額（手数料）で収益を認識する。

立場	収益	履行義務
本人	財・サービスと交換に企業が権利を得る対価の総額	顧客への移転の前に支配した財・サービスを顧客に移転すること
代理人	財・サービスの提供をアレンジすることと交換に受け取る報酬又は手数料の金額	別の当事者が財・サービスを顧客に提供するようにアレンジすること

(出所) 大和総研作成

- 企業の取引が、代理人としての取引であると判断される指標には、次のようなものがある。

- (a) 「他の当事者」が、契約履行の主たる責任を有している。
- (b) 企業が、顧客の注文の前後、出荷中又は返品時のいずれにおいても、在庫リスクを有していない。
- (c) 「他の当事者」の財又はサービスの価格の設定において企業に自由がなく、そのため、企業が当該財又はサービスから受け取ることのできる便益が制限されている。
- (d) 企業の対価が、手数料の形式によるものである。
- (e) 「他の当事者」の財又はサービスと交換に受け取る金額について、顧客の信用リスクが企業にない。

#### (4) 買戻し契約

- 買戻し契約とは、企業が資産を販売するとともに、(同一契約又は別契約のいずれかで)当該資産を買い戻すことを約束するか又は買い戻すオプションを有する契約である。買い戻される資産は、当初に顧客に販売した資産である場合、当該資産と実質的に同じ資産である場合、あるいは当初に販売した資産を構成部分とする資産である場合がある。
- 買戻し契約には、一般的に、①企業が資産を買い戻す無条件の義務(先渡取引)、②企業が資産を買い戻す無条件の権利(コール・オプション)、③企業が顧客の要求により資産を買い戻す無条件の義務(プット・オプション)という3つの形態がある。形態ごとの会計処理はそれぞれ次のようになる。

形態	買戻し条件	会計処理
①企業が資産を買い戻す無条件の義務(先渡取引)	○企業が当該資産を当初の販売価格よりも低い金額で買い戻せる場合	○IAS第17号「リース」に従った使用权として会計処理
②企業が資産を買い戻す無条件の権利(コール・オプション)	○企業が当該資産を当初の販売価格と同額以上の金額で買い戻せる場合	○融資契約として金融負債を認識(資産の認識は中止されない)
※顧客が当該資産の使用を指図する能力や当該資産から残りの便益のほとんどすべてを受けられる能力が制限されているため、たとえ顧客が当該資産を物理的に保有しているとしても、顧客は当該資産の支配を獲得していない。		
③企業が顧客の要求により資産を買い戻す無条件の義務(プット・オプション)	○企業が顧客の要求により資産を当初の販売価格よりも低い金額で買い戻す場合	○契約開始時に、顧客が当該権利を行使する重大な経済的インセンティブ有り ⇒IAS第17号「リース」に従って会計処理
		○契約開始時に、顧客が当該権利を行使する重大な経済的インセンティブ無し ⇒返品権付きの製品販売と同様に会計処理
	○資産の買戻し価格が当初の販売価格を上回っており、かつ、資産の予想市場価値よりも高い場合	○融資契約として金融負債を認識

(出所) 改訂公開草案を基に大和総研作成

### (5) 発効日、経過措置

- IASB 及び FASB は、改訂公開草案の発効日について決定していない。2015 年 1 月 1 日以後開始する事業年度よりも前には発効しないと決定している。なお、早期適用は認められることになっている。
- また、原則として、遡及適用されることになっているが、例外として一定の経過措置が認められている。

## 3. 開示

- 財務諸表利用者が顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を理解できるようにするため、企業は、次のすべてに関する定量的情報及び定性的情報を開示している。

- (a) 顧客との契約
  - i. 当期中の収益の分解
  - ii. 契約資産及び契約負債の期首総残高から期末総残高への調整表
  - iii. 企業の履行義務に関する情報（不利な履行義務に関する追加的な情報を含む）
- (b) 顧客との契約に本基準〔案〕を適用する際の重大な判断及び当該判断の変更
  - i. 履行義務の充足の時期
  - ii. 取引価格及び履行義務への配分額
- (c) 顧客との契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産

- さらに、改訂公開草案では、中間報告に関する IAS 第 34 号「中間財務報告」を修正して、以下の情報の開示を中間・四半期報告期間について要求することを提案している。

- ・ 収益の分解
- ・ 契約資産及び負債の合計残高の変動の調整表
- ・ 残存する履行義務の分析
- ・ 不利な履行義務に関する情報及び変動の調整表
- ・ 契約コストから認識した資産の変動の調整表