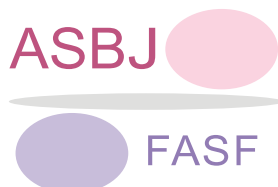


2008年12月

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

コメント募集期限：2009年6月19日



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

コメント募集期限：2009年6月19日

This discussion paper *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only.

The discussion paper has been prepared as part of a joint project by the IASB and the US Financial Accounting Standards Board and it sets out the boards' preliminary views. Those views may be modified in the light of comments received before being published as an exposure draft of a proposed standard.

Comments on the contents of the discussion paper should be submitted in writing so as to be received by **19 June 2009**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB Website ([www.iasb.org](http://www.iasb.org)), using the 'Open to Comment' page. All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright© 2008 IASCF®

All rights reserved. Copies of the discussion paper may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IASCF's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

This Japanese translation of IASB's discussion paper included in this publication has not been approved by the Review Committee appointed by IASCF. The Japanese translation is the copyright of International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).



The IASB logo/'Hexagon Device', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASC', 'IASCF', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IASCF.

**Additional copies of this publication may be obtained from: IASC Foundation Publications Department, 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.**

**Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749 Email: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org) Web: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)**

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

コメント募集期限：2009年6月19日

本ディスカッション・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」は、コメントを求めることを目的に、国際会計基準審議会（IASB）によって公表されたものである。

本ディスカッション・ペーパーは、IASB と米国財務会計基準審議会による共同プロジェクトの一部として作成されたものであり、両ボードの予備的見解を示したものである。これら見解は、提案される基準の公開草案の公表前に受領したコメントを踏まえて、修正される場合がある。

本ディスカッション・ペーパーの内容に対するコメントは、**2009年6月19日**までに届くよう、文書で提出されなければならない。回答者は、IASB のウェブサイト（[www.iasb.org](http://www.iasb.org)）に、「コメントの募集」のページから電子的にコメントを提出するよう求められる。すべての回答は回答者が守秘を要求しない限り公開の記録として取り扱われる。しかしながら、そのような要求は商業的な守秘事項などの正当な理由がない限り、通常は認められない。

国際会計基準委員会財団（IASCF）、著者及び出版社は、本出版物の内容を信頼して行為を行う、或いは行為を控える人に対して生じる損失については、例えそれが過失などによるものであっても、当該損失に責任を負うものではない。

コピーライト © 2008 国際会計基準委員会財団（IASCF）®

すべての権利は保護されている。本ディスカッション・ペーパーのコピーは、そのコピーが個人的又は組織内部だけの使用で、販売もしくは配布されることがなく、また、それぞれのコピーが IASCF の著作権であることを識別でき、かつ、IASB のアドレスを完全に表示している場合に限って、IASB へ提出されるコメントを作成する目的で作成可能である。そうでない場合、本出版物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法（現在知られているものも今後発明されるものも）であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IASCF による書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

本出版物に含まれている IASB のディスカッション・ペーパーの日本語訳は、IASCF が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。日本語訳は、国際会計基準委員会財団（IASCF）の著作物である。



IASB のロゴである 'Hexagon Device'、'eIFRS'、'IAS'、'IASB'、'IASC'、'IASCF'、'IASs'、'IFRIC'、'IFRS'、'IFRSs'、'国際会計基準'、'国際財務報告基準' 及び 'SIC' は IASCF の商標である。

本出版物の追加のコピーは、IASCF 財団から入手できる。

**Publications Department, 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.**

**Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749 Email: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org) Web: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)**

## 目 次

	項番号
<b>要約及びコメント募集</b>	
<b>イントロダクション</b>	<b>S1-S8</b>
次のステップ	S5-S8
<b>予備的見解の要約</b>	<b>S9-S27</b>
範 囲	S10-S13
認 識	S14-S23
<i>契約に基づいた収益認識原則</i>	<i>S14-S16</i>
<i>履行義務の識別</i>	<i>S17-S19</i>
<i>履行義務の充足</i>	<i>S20-S23</i>
測 定	S24-S27
<b>現行実務に対する潜在的影響</b>	<b>S28</b>
<b>コメント募集</b>	<b>S29-S34</b>
回答者への質問	S34
<b>第1章 資産及び負債の変動に基づく収益認識</b>	
<b>イントロダクション</b>	<b>1.1-1.2</b>
<b>米国会計基準の問題</b>	<b>1.3-1.8</b>
稼得過程を一貫性なく定義した膨大な数の基準	1.3-1.6
ガイダンスの隙間及び資産・負債の定義との矛盾	1.7-1.8
<b>IFRSの問題</b>	<b>1.9-1.16</b>
資産・負債の定義との矛盾	1.10-1.11
ガイダンスの欠如	1.12-1.14
IAS 第11号とIAS 第18号の間の矛盾	1.15-1.16
<b>資産及び負債に焦点を合わせる</b>	<b>1.17-1.20</b>
<b>要 約</b>	<b>1.21-1.22</b>

## 第2章 契約に基づく収益認識原則

イントロダクション	2. 1
どの資産又は負債か？	2. 2-2. 10
両ボードのいう「契約」とは何か？	2. 11-2. 18
両ボードのいう「顧客」とは何か？	2. 19-2. 22
契約はどのように資産又は負債を生じさせるか？	2. 23-2. 28
契約資産又は契約負債はどのように収益を生じさせるか？	2. 29-2. 34
契約に基づく収益認識原則	2. 35-2. 36
要 約	2. 37-2. 41

## 第3章 履行義務

イントロダクション	3. 1
履行義務の定義	3. 2-3. 20
契約における約束	3. 4-3. 7
資産（財又はサービスのような）	3. 8-3. 17
財	3. 10-3. 12
サービス	3. 13-3. 17
資産の移転	3. 18-3. 20
別個の履行義務の識別	3. 21-3. 25
履行義務の識別の例	3. 26-3. 42
販売促進の約束（販売インセンティブ）	3. 27-3. 33
返品権を伴った財の販売	3. 34-3. 42
要 約	3. 43-3. 46

## 第4章 履行義務の充足

イントロダクション	4. 1-4. 3
資産はいつ顧客に移転するか？	4. 4-4. 19
支配と、所有に係るリスクと経済価値との比較	4. 10-4. 19
顧客の検収、意図及び支払は履行義務の充足にどのように影響するか？	4. 20-4. 37
顧客の検収	4. 21-4. 24
顧客の意図	4. 25-4. 31
顧客の支払	4. 32-4. 37
企業はどのように財とサービスを区別するか？	4. 38-4. 48
資産がその後、別の履行義務を充足するために使われる場合、資産はい	
つ移転するか？	4. 49-4. 58
要 約	4. 59-4. 63

## 第5章 履行義務の測定

イントロダクション	5. 1-5. 6
履行義務の測定の目的	5. 7-5. 13
企業の義務の描写	5. 8-5. 9
企業の契約における業績の描写	5. 10-5. 13
履行義務の当初測定	5. 14-5. 36
現在出口価格アプローチ	5. 15-5. 24
収益認識のパターン	5. 18-5. 20
複雑性	5. 21-5. 22
誤謬のリスク	5. 23-5. 24
当初取引価格アプローチ	5. 25-5. 33
収益認識のパターン	5. 28-5. 31
測定の簡潔性	5. 32-5. 33
契約開始時の取引価格アプローチに関する懸念	5. 34-5. 36
履行義務の事後測定	5. 37-5. 54
別個の履行義務に関する取引価格の配分	5. 45-5. 54
独立した販売価格の見積り	5. 47-5. 54
履行義務の再測定	5. 55-5. 101
不利とみなされる場合の再測定	5. 58-5. 82
履行義務はいつ不利とみなされるか?	5. 61-5. 72
不利とみなされる場合、履行義務はどのように再測定されるべきか?	5. 73-5. 80
不利かどうかの判定に関する選択肢の要約	5. 81-5. 82
不利とみなされる場合にのみ履行義務を再測定することに関する懸念	5. 83-5. 86
不利とみなされる場合にのみ履行義務を再測定することに関する懸念に対する対応	5. 87-5. 101
収益認識基準の範囲	5. 88-5. 90
開示	5. 91-5. 94
一部の履行義務に対する他の測定アプローチ	5. 95-5. 101
要約	5. 102-5. 107



## 第6章 現行実務に対する潜在的影響

イントロダクション	6.1-6.6
契約に基づく収益認識原則の使用	6.7-6.21
現金主義の収益認識に対する潜在的影響	6.11-6.14
契約が存在しない棚卸資産の会計処理に対する潜在的影響	6.15-6.16
契約下にある棚卸資産の会計処理に対する潜在的影響	6.17-6.21
履行義務の識別	6.22-6.35
引渡後のサービス	6.26-6.29
販売インセンティブ	6.30-6.33
工事契約の分割	6.34-6.35
見積りの使用	6.36-6.42
コストの資産化	6.43-6.46
要約	6.47

## 付録 A 設例

## 付録 B 事後測定の代替的な方法

## 付録 C 本ディスカッション・ペーパーの対象とされていないトピック

## 要約及びコメント募集

### イントロダクション

---

- S1 収益は企業の財務諸表の極めて重要な要素である。資本提供者は経済的意思決定の基礎として企業の財政状態及び財務業績を分析する際に企業の収益を利用する。収益はまた、財務諸表作成者、監査人及び規制当局にとっても重要である。
- S2 国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）は、主に収益認識の原則を明確化することを目的として、収益認識に関する共同プロジェクトを立ち上げた。米国の一般に公正妥当と認められる会計原則（GAAP）において、収益認識のガイダンスは 100 以上の基準（多くは産業固有の基準であり、一部は経済的に類似する取引に対して矛盾した結論を導く可能性がある）から構成されている。国際財務報告基準（IFRS）において、2つの主要な収益認識に関する基準（IAS 第 18 号「収益」及び IAS 第 11 号「工事契約」）の基礎をなす原則は矛盾しており曖昧で、単純な取引以外に適用することが難しい場合がある。特に、これらの基準は複数要素又は複数提供物が含まれる取引について限られたガイダンスしか提供していない。
- S3 本ディスカッション・ペーパーは、契約に基づいた単一の収益認識モデルについての両ボードの予備的見解に対するコメントを募集している。両ボードは、収益認識時点に関するより明確なガイダンスを提供することによって、あるいは参照しなければならない基準の数を減らすことによって、財務報告を改善するために、当該モデルを開発しているところである。結果として、企業が属する産業にかかわらず、類似する契約に対してより整合的に企業が収益を認識するようになることを両ボードは期待している。そのような整合性は財務諸表の利用者にとって収益の比較可能性及び理解可能性を改善することだろう。
- S4 両ボードはここで提案しているモデルをいまだ開発中であることから、本ディスカッション・ペーパーは基準案に含まれることとなるすべてのガイダンスを含んでいない。代わりに、本ディスカッション・ペーパーは基本的なモデル及びその意味合いを提示し、両ボードが基準案を公表する前に回答者からの見解を求めるものである。

### 次のステップ

- S5 両ボードは本ディスカッション・ペーパーについて受け取ったコメントをレビュー

一し、予備的見解を修正又は確認する予定である。その後、両ボードはパブリック・コメントに付すために、IFRS 及び米国会計基準の収益認識基準に関する公開草案を起草する。そうすることで、経済的意思決定の基礎として（作成者が合理的なコストで提供できる）有用な情報を得るという財務諸表利用者のニーズを、両ボードは考慮する。

- S6 また次のステップは、提案されているモデルを議論するための公聴会を含む場合がある。本ディスカッション・ペーパーについてのコメントを受け取った後、両ボードは公聴会を開くかどうかを決定する。
- S7 本ディスカッション・ペーパーのコメント期間中、両ボードは実地調査を行う予定である。両ボードは最初に、提案されているモデルによって最も影響を受けるとされる契約を有する産業に焦点を当てる。実地調査は本プロジェクトの公開草案の段階にかけて継続される予定である。
- S8 両ボードは本ディスカッション・ペーパーで提案しているモデルに関するすべての事項を議論できているわけではない。両ボードはこれらの一部をコメント期間に議論する予定である。両ボードの継続的なプロジェクト活動については [www.iasb.org](http://www.iasb.org) 又は [www.fasb.org](http://www.fasb.org) を参照されたい。

## 予備的見解の要約

---

- S9 収益認識モデルの開発において、両ボードはいくつかの予備的見解に達している。本セクションはこれらの見解を要約している。

### 範 囲

- S10 ここで提案しているモデルは、顧客との契約に適用されることとなる。契約とは、強制可能な義務を生じさせる複数の当事者間における合意である。そのような合意は、契約とみなされるために文書である必要はない。顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットを表す資産（財又はサービスのよう）を得るために、当該企業と契約を締結した当事者をいう。
- S11 両ボードは提案しているモデルから、顧客との間の特定の契約をまだ排除していない。しかし、顧客との契約に関する基準の範囲は潜在的に広範であることから、次のような契約について、提案しているモデルが（特にその測定アプローチが）意思決定に有用な情報を提供することとなるか両ボードは検討している。

(a) 金融商品及び一部の非金融商品の契約で、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び

測定」やSFAS第133号「派生商品及びヘッジ活動に関する会計処理」の対象となるもの。これらの契約の価値の潜在的な変動性のため、提案している収益認識モデルでは意思決定に有用な情報を常に提供できるわけではないと両ボードは考えている。

(b) IFRS第4号「保険契約」及びSFAS第60号「保険企業の会計処理と報告」(及びその他の関連する米国会計基準)の対象となる保険契約。両ボードにおいて保険契約のプロジェクトが進行中である。両ボードの見解では、提案している収益認識モデルは、保険契約プロジェクトが検討している一部の契約については意思決定に有用な情報を提供することとなるが、すべての保険契約について意思決定に有用な情報を提供できるわけではない。

(c) IAS第17号「リース」及びSFAS第13号「リースの会計処理」(及びその他の関連する米国会計基準)の対象となるリース契約。両ボードはリース会計に関する共同プロジェクトを有している。両ボードは暫定的に貸手側の会計処理の検討を先送りすることを決定しており、改善された借手側の会計モデルを開発することに集中することとしている。両ボードは、提案されている収益認識モデルがどのように貸手側の会計処理に適用されることとなるのか決めていない。

S12 将来の審議において、両ボードは契約が存在しない場合でも収益又は利得を認識している企業に関して、提案しているモデルが与える影響を検討する予定である。例えば、一部の企業は顧客との契約を得る前に、棚卸資産の価値の増加から収益又は利得を認識している(SOP第85-3号「農業生産者及び農業協同組合の会計処理」)。本プロジェクトでは、両ボードはこれらの企業の棚卸資産の測定方法を変更するつもりはない。しかし、これらの企業が棚卸資産の価値の増加を収益として表示することを否定し、代わりに当該増加を包括利益のもう1つの構成要素として表示すべきかについて、両ボードは検討する予定である。

S13 両ボードは、本ディスカッション・ペーパーに対するコメントをレビューした後、顧客との契約のうち提案されているモデルから除外すべきものがあるかを検討する予定である。

## 認 識

### 契約に基づいた収益認識原則

S14 収益は、顧客との契約における企業の正味のポジションの増加を基礎として認識されなければならない、と両ボードは提案している。

- S15 企業が顧客との契約の当事者となる時、当該契約における権利と義務の組み合わせが契約における正味のポジションとなる。当該契約における正味のポジションが契約資産となるか、契約負債となるか又は貸借ゼロの正味のポジションとなるかは契約における残存する権利及び義務の測定によって決まる。
- S16 提案されているモデルでは、契約資産が増加したとき又は契約負債が減少したとき（又は両者の組み合わせ）に収益が認識される。これは、企業が履行をしたときに、契約における義務が充足されることによって生じる。

### 履行義務の識別

- S17 企業の履行義務は、資産（財又はサービスのような）を顧客に移転するという顧客との契約における約束である。契約上の約束は明示的であっても非明示的であっても構わない。
- S18 企業が財の提供を約束するとき、企業は顧客に対する資産の移転を約束している。企業がサービスの提供を約束するとき、顧客は移転された資産を即時に費消することになるものの、企業は財の場合と同様に資産を移転することを約束している。
- S19 （複数の）約束された資産（財又はサービス）が顧客に対して異なる時点で移転する場合には、企業は履行義務を別々に処理する。履行義務を分けること目的は、契約期間にわたって顧客に資産が移転するパターンを、企業の収益が忠実に表現することを確実にすることにある。

### 履行義務の充足

- S20 企業が約束された資産（財又はサービスのような）を顧客に移転したとき、企業は履行義務を充足し、収益を認識する。顧客が約束された資産に対する支配を獲得したとき、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。
- S21 財の場合、顧客が財に対する支配を獲得し、財が**顧客の**資産となったときに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ときに生じる。
- S22 同様にサービスの場合、サービスが顧客の資産となったときに企業は履行義務を充足する。これは顧客が約束されたサービスを受けたときに生じる。ある場合にはサービスが既存の顧客の資産の価値を増すことがある。また、ある場合にはサービスは即時に費消され、資産として認識されないこととなる。
- S23 この結果、契約を遂行するために企業が行う活動は、顧客に対する資産の移転が同時に伴う場合にのみ、収益の認識につながる。例えば、顧客のために資産を建

設する契約においては、建設の過程を通じて資産が顧客に移転する場合にのみ、企業は建設期間中に履行義務を充足する。顧客が建設途中の資産を支配することで、建設の進捗に応じて当該資産が顧客の資産となる場合がこれに該当する。

## 測 定

- S24 契約を認識するために、企業は契約におけるその権利及び履行義務を測定する。両ボードは企業がどのように権利を測定するかについて、まだ予備的見解を表明していない。しかし、権利の測定は取引価格の金額（すなわち約束された対価）を基礎とすることとなるだろう。
- S25 両ボードは、履行義務は取引価格（顧客が約束した対価）で当初測定されなければならないと提案している。契約が複数の履行義務で構成されている場合は、企業は当該取引価格を、当該履行義務の基礎となる財やサービスの独立した販売価格の比率を基にして履行義務に配分することとなる。
- S26 履行義務の事後測定は、財やサービスを顧客に移転するという企業の義務の減少を描写するものでなければならない。履行義務が充足されるときに、認識される収益の額は、充足された履行義務に契約開始時において配分された取引価格の金額である。この結果、契約期間にわたって企業が認識する収益の総額は取引価格と等しくなる。
- S27 契約開始後、履行義務が不利とみなされない限り、履行義務の測定値を更新するべきではないと両ボードは提案している。履行義務の充足に要する企業の予想コストが履行義務の帳簿価額を超える場合、履行義務は不利とみなされる。この場合、履行義務は当該義務を充足するための企業の予想コストで再測定され、企業は契約損失を認識することとなる。

## 現行実務に対する潜在的影響

- S28 多くの契約について（特に一般的な小売取引については）、提案されている収益認識のモデルは、仮に変更があったとしても、ほとんど変更を生じさせない。しかし、一部の状況では、両ボードの提案しているモデルの適用が現行実務と異なることがある。例えば、次のような点がある。

- (a) **契約に基づいた収益認識原則の使用** 企業は、履行義務の充足の結果、顧客との契約における正味のポジションが増加することによって収益を認識する。現金、顧客との契約がない場合の棚卸資産及び顧客との契約がある場合

の棚卸資産（ただし、まだ顧客には移転していない）などの資産の増加は収益認識のトリガーとはならないこととなる。例えば、現在工事契約の収益を認識している企業は、顧客が建設の進捗に応じて支配を獲得する場合にだけ、建設期間中に収益を認識することとなる。

- (b) **履行義務の識別** 現行実務では、同種の契約上の約束を異なった方法で処理する場合がある。例えば、一部の保証又はその他の引渡後のサービスは、契約の「提供物」や「要素」として処理するのではなく、費用を見越し計上する処理がなされている。提案しているモデルでは、企業はこれらの義務を履行義務として処理することとなり、それらが充足されたときに収益が認識されることとなる。
- (c) **見積りの使用** 既存の基準は、両ボードが提案しているモデルよりも見積りの使用を制限している。例えば、未引渡項目の販売価格について客観的かつ信頼できる証拠がなければ、企業は引渡済項目の収益を認識しないことがある（例えば、EITF 第 00-21 号「複数の提供物を有する収益契約」及び SOP 第 97-2 号「ソフトウェアの収益の認識」）。対照的に、提案しているモデルでは、企業は未引渡しの財やサービスの独立した販売価格を見積り、財やサービスが顧客に提供された時点で収益を認識することとなる。
- (d) **コストの資産化** 現在、企業は契約獲得コストを資産化することがある。提案しているモデルにおいては、他の基準において資産化が適格とされた場合に限りコストが資産化される。例えば、顧客との契約を獲得するために販売員に支払われるコミッションは、他の基準において資産化が適格とされるような資産を一般的には創出しない。したがって、企業はそのようなコストを発生都度費用として認識することとなるが、そのタイミングは収益が認識される期間と同じではないかもしれない。

## コメント募集

---

- S29 本ディスカッション・ペーパーは、顧客との契約における収益認識についての IASB と FASB の予備的見解についてコメントを募集している。
- S30 収益認識に関する両ボードの共同プロジェクトにおいて、顧客との契約における収益の認識及び測定について多くのアプローチを検討してきた。本ディスカッション・ペーパーはその一部を説明している。
- S31 両ボードは、本ディスカッション・ペーパーで提案している収益認識モデルが、

いつ収益を認識すべきかについてのより明瞭なガイダンスを提供するかについてコメントを求めている。両ボードはまた、収益認識が業種を超えてより整合的かつ比較可能となるかについてもコメントを求めている。

S32 両ボードは本ディスカッション・ペーパーで取り扱われているすべての事項に関してコメントを募集している。回答者はすべての問題に回答することを要しないし、両ボードが考慮すべきと考える追加的な問題についてコメントすることは奨励されている。回答に当たっては次の点に配慮いただきたい。

- 質問のとおり回答すること。
- コメントの対象となる具体的な項を明記すること。
- 明瞭な理論的根拠を示すこと。
- 両ボードが検討すべき代替案を示すこと。

S33 回答者は IASB 若しくは FASB に 1 通のコメント・レターを提出することができる。両ボードは 2009 年 6 月 19 日までに受領したすべてのコメント・レターを共有し検討する予定である。

### 回答者への質問

S34 参照の便宜のため、本ディスカッション・ペーパーの質問事項をここに集約した。それぞれの質問は関連する章の末尾にも記載してある。

## 第 2 章

### 質問 1

あなたは両ボードが提案する、企業の契約資産又は契約負債の変動に基づく、単一の収益認識原則に同意しますか？その理由は？両ボードの提案に反対の場合、複数の収益認識原則が存在することから生じている、既存の基準における矛盾をどのように解決しますか？

### 質問 2

両ボードが提案する原則によっては意思決定に有用な情報が提供されない種類の契約はありますか？例を挙げ、理由を説明して下さい。その例に関して、どのような代替的な原則がより有用であると考えますか？



**質問 3**

あなたは両ボードの契約の定義に同意しますか？その理由は？両ボードの定義を適用することが困難である法域又は状況の例を挙げてください。

**第 3 章**

**質問 4**

両ボードが提案する履行義務の定義は、契約における提供物（又は要素）を企業が整合的に識別することに役立つと思いますか？その理由は？役立たないとする場合、両ボードが提案する定義の適用が、契約における提供物（又は要素）を適切に識別しない状況又は識別できない状況の例を挙げてください。

**質問 5**

企業は契約における（複数の）履行義務を、顧客に対して約束した資産を移転する時点为基础として分けなければならないということに同意しますか？その理由は？同意しない場合、履行義務を分離する原則として具体的にどのようなものが考えられますか？

**質問 6**

財の返品を受け、顧客の対価を返金する義務は、履行義務の 1 つだと思いますか？それはなぜですか？

**質問 7**

販売インセンティブ（例えば、将来の販売における割引、カスタマー・ロイヤルティ・ポイント及び「無料の」財やサービス）は、顧客との契約によって提供される場合には履行義務となると考えますか？その理由は？

**第 4 章**

**質問 8**

顧客が約束された財を支配する時点又は約束されたサービスを受領する時点において、企業は顧客に資産を移転（かつ履行義務を充足）するということに同意しますか？その理由は？同意しない場合、いつ約束された財又はサービスが移転するかを決定するための代替案を提示して下さい。

**質問 9**

両ボードは、企業が履行義務を充足したときにだけ収益を認識すべきであると提案しています。このような提案によっては意思決定に有用な情報が提供されないこととなる契約はありますか？もしあれば、例を挙げてください。

**第 5 章****質問 10**

両ボードが提案しているモデルにおいて、履行義務は当初の取引価格で、当初測定されます。その後、履行義務の測定値は不利とみなされる場合に限り更新されます。

- (a) 履行義務が取引価格で当初測定されることに同意しますか？その理由は？
- (b) 履行義務を充足するための企業の予想コストが履行義務の帳簿価額を超える場合に、履行義務は不利とみなされ、当該予想コストで再測定されるということに同意しますか？その理由は？
- (c) 提案されている測定アプローチでは、各財務諸表日における意思決定に有用な情報を提供しないこととなるような履行義務はありますか？そう考える理由は？その場合、その義務のどのような性質が、当該アプローチを不適切なものとしていますか？例を挙げてください。
- (d) 収益認識基準における履行義務の中には、他の測定アプローチの対象とすべきものがあると考えますか？それはなぜですか？その場合、例を挙げ、あなたが用いるであろう測定アプローチについて説明して下さい。

**質問 11**

両ボードは、契約当初において取引価格を履行義務に配分しなければならないと提案しています。したがって、契約獲得コスト（例えば、販売コスト）を回収するために顧客に請求する金額は何であれ、履行義務の当初測定値に含まれます。両ボードは、これらのコストが他の基準によって資産として認識することが適格とされないのであれば、費用として認識すべきであると提案しています。

- (a) 契約獲得コストを回収するために顧客に請求する金額を、履行義務の当初測定値に含めるということに同意しますか？その理由は？
- (b) どのような場合に、契約の組成コストを発生に応じて費用として認識することが、企業の財政状態及び業績に関して意思決定に有用な情報を提供しないこととなりますか？例を挙げ、理由を説明して下さい。

**質問 12**

取引価格は、企業の履行義務の基礎となる財又はサービスの独立した販売価格を基にして履行義務に配分しなければならないということに同意しますか？その理由は？反対の場合、何を基にして取引価格を配分しますか？

**質問 13**

企業が財又はサービスを別々に販売していない場合、取引価格を配分するために、その財又はサービスの独立した販売価格を企業が見積ることに同意しますか？その理由は？（もしあれば、）どのような場合に見積りの使用が制限されるべきですか？

## 第1章 資産及び負債の変動に基づく収益認識

### イントロダクション

---

- 1.1 大部分の収益取引（開始と完了がほぼ同時）では、収益認識に関する問題はほとんど生じない。しかし、すべての取引が単純というわけではない。例えば、顧客は財又はサービスを受け取る時とは異なる時点で支払うこともあれば、企業は多くの報告期間にわたって約束した財やサービスを提供することもある。このような取引を処理するため、顧客から支払を受領または受領可能となったとき、かつ、企業が約束した財又はサービスを顧客に引き渡すことによって収益を「稼得」したときに企業は収益を認識するというモデルを会計士は開発してきた。言い換えれば、企業は、支払が実現した又は実現可能である、かつ「稼得過程」が実質的に完了<sup>1</sup>したときに収益を認識する。
- 1.2 稼得過程アプローチは単純に見えるが、財務諸表の利用者が経済的意思決定を行うに際して最も有用な情報を提供しないこともある。また、稼得過程アプローチは財務諸表作成者、監査人、規制当局及び基準設定者たちを悩ませてきた。次のセクションは米国会計基準及びIFRSにおける問題のいくつかを検討する。

### 米国会計基準の問題

---

#### 稼得過程を一貫性なく定義した膨大な数の基準

- 1.3 稼得過程アプローチの適用は収益及び利得の認識に関して 100 以上の基準を米国会計基準にもたらしてきた。そのうちの多くが産業固有の基準であり、経済的に類似する取引に関して異なる結果をもたらすものもある。これは主として稼得過程が精緻に定義されていないからであり、稼得過程が具体的な状況にどのように適用されるかについてしばしば人々の見解が分かれるからである。
- 1.4 例えば、ケーブルテレビ会社を考えてみる。ケーブルテレビ会社の稼得過程は、契約期間にわたって顧客に対してテレビ信号を送信することだけであろうか？それとも、顧客をケーブルテレビ・ネットワークに接続することも追加の稼得過程だろうか？SFAS 第 51 号「有線テレビ会社の財務報告」では、会社は接続サービスを別個の稼得過程として処理し、それが提供されたときに収益（ただし、直接費

---

<sup>1</sup> FASB概念書第5号「営利企業の財務諸表における認識と測定」及びIASB「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」

に等しい金額のみ) を認識するものとされている。

- 1.5 対照的に、顧客に対し前払いの返還不能な「アクティベーション料（初期費用）」及び月額利用料を請求する電話会社を考えてみる。電話会社の稼得過程は、契約期間にわたって顧客に電話網へのアクセスを提供すること *だけ* であろうか？それとも、顧客の電話を電話網に接続するサービスは別個の稼得過程だろうか？このサービスはケーブルテレビ会社が提供する接続サービスと同様である。しかし、SEC の SAB 第 104 号「収益認識」によれば、電話会社は当該サービスを別個の稼得過程として会計処理することはできない。その結果、電話会社はアクティベーション・サービスが提供されたときに返還不能なアクティベーション料を（たとえ直接費に等しい金額の範囲であっても）収益認識しない。
- 1.6 このような例は米国会計基準に非常に多く存在している。経済的に類似する取引に対して、企業が稼得過程アプローチをさまざまに適用しているという事実は、このアプローチの有用性に疑問を生じさせている。また、経済的に類似する取引に対して異なる規定が存在することは、企業間及び産業間の比較可能性を損なっている。

### ガイダンスの隙間及び資産・負債の定義との矛盾

- 1.7 米国会計基準における膨大な数の基準にもかかわらず、ガイダンスの隙間はまだ存在する。例えば、サービスに関する一般的な収益認識基準は存在しない。また、FASB の発生問題対策委員会（EITF）のアジェンダに載っている最近のトピックにみられるように、収益認識の問題は発生し続けている。このように継続的にガイダンスが必要とされることは、より堅牢な収益認識のガイダンスが米国会計基準には必要であることを示唆している。
- 1.8 また、稼得過程アプローチでは企業の契約上の権利及び義務が財務諸表において正しく表示されないこともあることからガイダンスが必要とされている。言い換えれば、稼得過程アプローチは、契約期間にわたって資産及び負債がどのように生じ変化していくかについてほとんど考慮することなく収益を処理している。資産及び負債は FASB 及び IASB の概念フレームワークの土台となる構成要素である。実際、収益の定義は資産及び負債の変動に依拠している。したがって、稼得過程アプローチは特定の資産又は負債の変動に焦点を当てることによって改善することができると思われる。

## IFRS の問題

- 1.9 IFRS の収益認識基準は米国会計基準よりも少ない。しかし、IFRS も改善が必要である。

### 資産・負債の定義との矛盾

- 1.10 米国会計基準と同様、IFRS を適用する企業が経済事象を忠実に表現していない金額を財務諸表に認識する場合があるため、IFRS における収益認識基準を批判する者もいる。これは財の販売の収益認識が、主に当該財の所有に係るリスクと経済価値が顧客に移転した時点に依拠しているからである。したがって、顧客が財に対する支配を獲得した後であっても、(リスクと経済価値の大部分が未だ顧客に移転していないため) 企業は財を棚卸資産として認識することもある。この結果は、財の所有に係るリスクと経済価値ではなく、財の支配を基礎とする IASB の資産の定義と矛盾している。
- 1.11 IAS 第 18 号におけるリスクと経済価値の概念は、財に関連してサービスが提供される取引においても問題を生む。リスクと経済価値がどの時点で移転したかを決定するために、企業は当該取引を全体として考えることが多い。その結果、財に付随するサービスを提供する義務(例えば製品保証)が残っていたとしても、すべての収益を財の引渡時に認識することも可能となる。その結果、収益は契約に含まれる財やサービスが顧客に対して移転するパターンの**すべて**を表現しない。さらに、そのサービスに係る費用の見越し計上の測定方法によるが、企業はすべての義務を遂行する前に契約におけるすべての**利益**を認識する場合がある。

### ガイダンスの欠如

- 1.12 IFRS のもう 1 つの欠陥は、2 つ以上の財又はサービスの提供が含まれる取引(すなわち、複数要素契約)に対するガイダンスの欠如である。例えば、IAS 第 18 号における複数要素契約のガイダンスを考えてみよう。

ある状況においては、取引の実質を反映するために、単一の取引における別々に識別可能な要素に対して収益認識基準を適用することが必要となる(第 13 項)。

このトピックに関してさらにいくつかの記述はあるが、IAS 第 18 号はどのような場合にどうやって単一の取引を要素(又は会計単位)に分解しなければならないかを明確に記述していない。IAS 第 18 号の第 17 項及び第 19 項は、すべての要素が一緒に販売されるのであれば、最初の要素が引き渡された時点で複数要素契約

のすべての収益を認識することを許容しているものと解釈する者もいる。しかし、これらの項について、最後の要素が引き渡されるまですべての要素の収益を繰り延べることを求めていると解釈する者もいる。

1. 13 IFRS はまた、複数要素契約における各要素をどのように測定すべきかについてのガイダンスを欠いている。そのような契約における残存する要素に関する一定の測定の方針がなければ、企業は類似する取引に対して異なる測定アプローチを適用し、企業間の収益の比較可能性は損なわれる。
1. 14 財とサービスの区別も IFRS における問題の 1 つである。国際財務報告解釈指針委員会 (IFRIC) は、最近この問題を IFRIC 解釈指針第 15 号「不動産の建設に関する契約」において取り扱った。財とサービスの間に明確な区別がないため、不動産契約を建設 (サービス) 契約として会計処理し、建設過程を通じて収益を認識する企業があった。他方で別の企業では、同様の契約を財に関する契約として会計処理し、不動産の所有に係るリスクと経済価値が顧客に移転した時点で収益を認識していた。財とサービスの間に明確な区別がないことで、企業間の収益の比較可能性が損なわれていた。

### IAS 第 11 号と IAS 第 18 号の間の矛盾

1. 15 常に変化し、より複雑になる取引に適用するための原則が明確であれば、ガイダンスの隙間も現在のように問題となることはないだろう。しかし、IAS 第 11 号と IAS 第 18 号の原則の間には矛盾がある。
1. 16 例えば、IAS 第 11 号 (特定の要件を満たした工事契約にのみ適用される) の原則は、契約を完了させるために必要な**活動**が行われるにつれて (顧客は建設中の項目に対する支配も所有に係るリスクと経済価値も有していないとしても) 企業は収益を認識すべきであるとしているように見える。対照的に、財の販売に係る IAS 第 18 号の原則は、財に関する支配及びその財の所有に係るリスクと経済価値が顧客に**移転**する時点で収益を認識すべきであるとしている。

### 資産及び負債に焦点を合わせる

1. 17 米国会計基準及び IFRS に関する上述のような問題に対処するため、両ボードは様々な取引に対して一貫して適用可能な認識原則を用いた単一の収益認識モデルを開発することを提案している。
1. 18 この原則を開発するに当たって、両ボードは収益に関する米国会計基準及び IFRS

における次のような既存の定義を検討した。

収益とは、財の引渡し又は製造、サービスの提供、又は企業の継続的で主要又は中心的な活動を構成するその他の活動の結果としての、資産の流入又は資産の価値の増加又は負債の精算（又はその双方）である [FASB 概念書第 6 号「財務諸表の構成要素」第 78 項]。

収益とは、持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす一定期間中の企業の通常の活動過程で生ずる経済的便益の総流入をいう [IAS 第 18 号、第 7 項]。

1. 19    どちらの定義においても、収益は資産の増加、負債の減少、又は両者の組み合わせである<sup>2</sup>。これらの定義を用いて両ボードは、認識原則の焦点を資産及び負債の変動に当てることを提案している。資産及び負債の変動に焦点を当てることにより、両ボードは稼得過程アプローチを放棄することを意図しているのではない。反対に、両ボードは資産及び負債の変動に焦点を当てることは稼得過程アプローチに規律をもたらし、企業が収益をより整合的に認識できるようになると考えている。言い換えれば、稼得過程が何であり、それがいつ完了するのかに関する現在の合意よりも、資産が増加したか又は負債が減少したかに関する合意の方が得られやすいだろうと両ボードは考えている。これは判断が容易であることを意味しないが、資産及び負債に焦点を当てることで判断におけるより明確な方針が提供される。
1. 20    資産及び負債の変動に焦点を当てるのが、大部分の取引に関する現行の実務を根本的に変えることはないだろう。しかし、それは米国会計基準を単純化し、IFRS に欠けているガイダンスを提供する一組の原則を提供するだろう。また、その一組の原則は、将来における収益認識の問題解決に役立ち、その結果、財務諸表作成者、監査人、規制当局及び基準設定者の便益となるだろう。同様に、経済的に類似する取引が同じように報告されることとなるため、財務諸表の利用者も便益を得るだろう。

## 要 約

---

1. 21    両ボードは、収益認識モデルを開発するための基礎として、既存の収益の定義を用いることを提案している。その定義により、企業の資産又は負債の変動から収益が認識されることになる。
1. 22    次の章では収益認識モデルが焦点を当てるべき資産又は負債を検討する。

<sup>2</sup> IAS 第 18 号における収益の定義は「資産」及び「負債」の用語を用いておらず、その純額である持分に依拠している。



## 第 2 章 契約に基づく収益認識原則

### イントロダクション

---

- 2.1 収益認識は資産の増加及び負債の減少に依拠するため、収益認識モデルは関連性のある資産又は負債を特定する必要がある。本章はこの問題及びそれが収益認識にもたらす帰結を検討する。

### どの資産又は負債か？

---

- 2.2 既存の収益の定義（1.18 項）は、収益は、企業の「通常の」又は「継続的で主要又は中心的な」活動を構成する財又はサービスの提供と関連して生じる資産及び負債の変動から生じると示唆している。多くの資産及び負債はこれらの活動と関連して生じ得る。

- 2.3 次の例を検討してみよう。

製造業の企業が顧客と契約を締結し、企業は 3 か月以内に製品を引き渡す約束をする。企業は、通常 3 か月の期間にわたって、自身の製品を製造する。顧客は当該製品の料金を前払いする。

- 2.4 この例では、製品の製造及び引渡しに関連して多くの資産及び負債が生じ変動する。これらのうち、おそらく最も明らかなのは顧客から受け取った現金である。（顧客の支払時の）その資産の増加は、現金のみに焦点を当てるモデルにおいては収益認識につながることとなる。そのモデルでは、企業が製品を顧客に移転したかどうかは無視される。なぜなら、そのモデルの焦点は 1 つの資産、すなわち現金だけだからである。
- 2.5 この例におけるもう 1 つの資産は企業が製造する製品である。（企業が材料を取得し、製造過程を通じて材料を加工するにつれて、）その資産の価値が増加することが、製造される製品（すなわち棚卸資産）に焦点を当てるモデルにおいては収益認識につながることになる。そのモデルは（現金のような）他のいかなる資産の増加も無視することとなる。収益は製造されている製品の価値の増加を基礎として認識される。
- 2.6 この例では、企業は負債も有している。なぜなら、契約により企業は 3 か月以内に製品を引き渡す義務を負っているからである。（企業が当該製品を顧客に引き渡

すときに) 当該負債が減少することが、そのような負債の精算に焦点を当てるモデルにおける収益認識につながる事となる。そのモデルは、(現金又は製造されている製品などの) 資産の増加を無視する。収益は、顧客に対する負債が精算されたときにのみ認識される事となる。

- 2.7 収益認識モデルは、この例の中で識別されたいずれの資産及び負債の変動にも焦点を当てる事ができる。つまり、既存の基準の中で用いられている異なる収益認識モデルは、非明示的に、状況に応じて異なる資産又は負債に焦点を当てているために生じている、と論じる事もできる。しかし、仮に両ボードが 2 つ以上の資産又は負債を選択するとすれば、個々のケースでどの資産又は負債が収益認識を決定するかを特定する必要があるだろう。その結果、企業が類似する取引を異なって会計処理することがあり得る。
- 2.8 したがって、両ボードは、収益認識モデルは単一の資産又は負債、すなわち顧客との契約に焦点を当てるべきであると提案している。両ボードはこれを 2 つの理由から提案している。第 1 に、財やサービスを提供する契約は、重要な経済現象であり、大部分の企業に不可欠である。すなわち、財又はサービスを提供する企業はいずれも、明示的又は非明示的に顧客と契約を締結する。
- 2.9 第 2 に、米国会計基準及び IFRS における大部分の収益認識基準は顧客との契約に焦点を当てている。例えば、SAB 第 104 号は契約の説得力ある証拠を求めている。同様に、IAS 第 18 号の範囲に含まれる大部分の取引は、顧客及び顧客とのいかなる明示的又は非明示的な取引も契約を含んでいることを想定している。両ボードの目的は既存の基準の大部分を置き換えることができるモデルを開発することであるから、そのモデルは少なくともこれらの基準と同じくらい範囲が広い必要がある。
- 2.10 契約に焦点を当てることによって、両ボードは、企業が他の基準に従って、製造されている財の価値の増加によって収益を認識する可能性を排除することを意図しているわけではない。実際、一部の企業(例えば、農産物の一部)は、活発な市場において買手を見つけることが容易であれば契約の獲得は些末なことであるのだから、顧客との契約が存在する前に収益を認識すべきだと主張する可能性があることを両ボードは承知している<sup>3</sup>。しかし、提案している収益認識モデルに関

<sup>3</sup> 契約を伴わない収益認識の概念は馴染みがないかもしれないが、FASB概念書第 5 号「営利企業の財務諸表における認識と測定」及び第 6 号「財務諸表の構成要素」によって検討されている。概念書第 5 号は、「製品又はその他の資産が、信頼性をもって算定できる価格で、多大な努力なしに販売可能(例えば、ある種の農産物や貴金属、市場性のある有価証券)であるために容易に実現可能ならば、収益及びある種の利得又は損失は生産の完了時点又は資産の価格が変動した時点で認識することができる」(84 項(e))としている。

しては、両ボードは顧客との契約における変動に焦点を当てることを提案している。言い換えれば、顧客との契約こそが、企業が収益認識を確定するために考慮しなければならない経済事象なのである。

## 両ボードのいう「契約」とは何か？

- 2.11 顧客との契約が収益認識を決定づけ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。提案している収益認識モデルにおいて、両ボードは次のような契約の定義を提案している。

契約とは、強制可能な義務を生じさせる複数の当事者間における合意である。

- 2.12 この定義は、IAS 第 32 号「金融商品：表示」における IASB による契約の定義と整合している。

…法的強制力に裏付けされているために当事者の自由裁量で回避することがほとんどできない明確な経済的効果をもつ、複数の当事者間の合意。契約は様々な形態をとるものであり、文書である必要はない（第 13 項）。

- 2.13 両ボードが提案する定義は、米国において一般的に用いられている次の定義とも整合している。

法により強制可能又は認識可能な義務を生じさせる複数の当事者間における合意（「Black's Law Dictionary」第 8 版、341 頁）

- 2.14 提案している定義は、複数の当事者間における合意が強制可能な義務を生じさせるときに契約が存在することを強調している。そのような合意が契約とみなされるためには文書である必要はない。

- 2.15 契約の単純な例は現金販売である。商店主が顧客に製品を売る場合を考えてみよう。この状況では、商店主及び顧客は通常文書により契約条件を合意しているわけではない。契約の非明示的な条件は、単に「あなた（顧客）が私（商店主）に値札の価格を払えば、私はあなたに製品を引き渡す」というものである。この設定では、顧客がレジに製品を置いて商店主に支払ったときに契約（このような単純な取引では契約として意識されることは稀であろうが）が生じる。そのとき、商店主は製品を引き渡すか顧客に返金する義務を負い、これらの義務は強制可能となる。

- 2.16 契約のもう 1 つの例は、返品権付きの財の小売りである。この状況では、顧客は店舗を去る前に支払を行って財に対する権利を得るが、一定期間、返品すること

により全額返金を受ける権利を有する。顧客と小売業者との間の合意は、法律により強制可能な義務を生じさせるため契約となる。この契約締結時点で、小売業者は顧客に対して財を移転し、顧客が返金を求めて返品することを認めることを約束している。この小売業者の約束があるため、顧客は財の引渡しを要求できる。また、(顧客が返品した場合には) 財を受け入れ、対価を返金することを顧客は小売業者に要求することができる。顧客が財を返品する権利は契約の条件であり、契約が存在しないということを意味しない。

- 2.17 契約は企業と他の当事者（又は当事者たち）との間の**合意**である。すなわち、企業及び他の当事者の双方が契約の条件に合意している。企業が確定した申込を行うとき（この申込は多くの法域において企業を拘束するものではあるが）、他の当事者がまだ申込の条件を受け入れていないので契約とはならない。他の当事者がその申込を受け入れた時点で強制可能な義務を生じれば、契約が存在することになる。
- 2.18 要約すると、合意された条件が文書、口頭又は他の証拠のいずれの形であれ、その合意が当事者に対して強制可能な義務を生じさせるものであれば、それは契約である。

## 両ボードのいう「顧客」とは何か？

---

- 2.19 企業は、その事業及び財務活動の過程で様々な契約を締結する。この契約の潜在的な当事者には、顧客、仕入先、所有者及び他の資本提供者が含まれる。2.8項で述べたように、収益認識モデルは顧客との契約に焦点を当てるべきであると両ボードは提案している。
- 2.20 この区別は、企業の**収益**契約を、企業が締結するであろう他の契約から区別するのに役立つ。収益契約は両ボードの既存の収益の定義（1.18項）と整合的な収益を生じさせるものでなければならない。これらの定義によれば、収益は「企業の通常の活動過程」又は「企業の継続する主要又は中心的な活動」から生じるものである。
- 2.21 したがって、両ボードは次のような顧客の定義を提案する。
- 顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットを表す資産（財又はサービスのよ  
うな）を得るために当該企業と契約を締結した当事者である。
- 2.22 「通常の活動」への言及は、IASBの収益の定義に由来している。企業の通常の活動の概念は、FASBの収益の定義における企業の「継続的で主要又は中心的な活動」

という概念と整合的である。

## 契約はどのように資産又は負債を生じさせるか？

- 2.23 顧客との契約は、企業に顧客から対価を受け取る権利をもたらし、顧客へ（財やサービスの形で）資産を移転する義務を課す。権利と義務の組み合わせ（すなわち権利と義務の正味のポジション）は、企業の権利と義務の関係に応じて単一の資産又は負債を生じさせる。もし、残存する権利の測定値が残存する義務の測定値を超えていれば、契約は資産になる。同様に、残存する義務の測定値が残存する権利の測定値を超えていれば、契約は負債となる。この契約資産又は負債は、企業の残存する権利及び義務に対する契約における正味のポジションを反映している<sup>4</sup>。
- 2.24 契約における正味のポジションの概念は珍しいものではない。例えば、金融資産の移転に関する先渡契約において、双方の当事者は将来の一定の日において固定された金額の対価と金融資産を交換することを合意している。契約の当事者は、約束した対価と金融資産の時価との関係を反映するそれぞれの契約における正味のポジションを財務諸表に認識する。もし約束した対価の測定値が金融資産の時価を超えるのであれば、(a) 対価の支払を約束した当事者は、契約の決済により資産が正味の流出となるため負債を有し、(b) 金融資産の引渡しを約束した当事者は、契約の決済により資産が正味の流入となるため資産を有する。
- 2.25 同様に、企業と顧客との間の契約も、契約における残存する権利と義務との間の関係に応じて資産又は負債として認識されることとなる。もう一度 2.3 項の例を考えてみよう。そこでは製造企業が 3 か月以内に製品を引き渡す契約をし、顧客は前払いしている。顧客が支払った直後、製造企業には契約における残存する権利は全くない。代わりに、残っているのは遂行されていない義務だけである。その結果、企業の契約における正味のポジションは負債となる。そのとき、企業は現金及び契約負債を財政状態計算書に認識することとなる。財及びサービスの引渡前に顧客が支払った場合に負債を認識するのは現在の実務と同様である（ただし、現在の実務ではその負債を「繰延収益」として認識している）。
- 2.26 次に、同じ例で顧客が支払を行う直前の状況を考えてみよう。そのとき、製造企業は 3 か月以内に機械を引き渡す義務とそれに対する対価を顧客から得る権利を

<sup>4</sup> 契約は顧客に対しても権利をもたらす義務を課す。その組み合わせは顧客にとって資産又は負債となる。しかし、契約における顧客の正味のポジションについての会計処理はこのプロジェクトの範囲外であり、本ディスカッション・ペーパーでは論じない。

有している。もし支払に対する権利の測定値が機械の引渡義務の測定値を上回ってれば、契約における企業の正味のポジションは資産となる。対照的に、もし機械の引渡義務の測定値が支払に対する権利の測定値を上回ってれば、契約における企業の正味のポジションは負債となる。権利の測定値が義務の測定値と等しければ、企業は契約の正味のポジションをゼロで認識する。すなわち、結果として企業は契約を認識しないこととなる。

2. 27 企業の顧客との契約は、当該契約から生じる権利及び義務だけを反映している。当該企業と顧客が潜在的に永続する関係を築いていることにより、当該顧客が締結するであろう潜在的な契約から生じる将来キャッシュ・フローは反映していない。焦点は、その特定の契約における権利及び義務に当てられており、会計単位は当該契約における残存する権利及び義務による企業の正味のポジション（又は契約が関連しているとみなされる場合にはそのグループ（本ディスカッション・ペーパーでは議論しない））だけである。
2. 28 要約すると、企業が顧客との契約の当事者となる時、その契約における権利及び義務の組み合わせは契約における正味のポジションを生じさせる。その正味のポジションが契約資産、契約負債又は貸借ゼロになるかは、契約における残存する権利及び義務の測定値に依存する（第5章で測定を議論する。）。

### 契約資産又は契約負債はどのように収益を生じさせるか？

2. 29 契約における企業の正味のポジションは、様々な理由で変動する。例えば、企業による履行、顧客による履行、又は他の経済的状況の変動などである。本セクションでは、顧客又は企業による履行から生じる変動を検討する。
2. 30 上述のとおり、支払によって顧客が履行をすると、企業は契約上の支払に対する権利を失うので、契約における企業の正味のポジションは減少する。企業の契約資産は減少し、あるいは企業の契約負債が増加する（資産の減少又は負債の増加は現金の増加に対応する。）。しかし、1. 18 項の収益の定義によれば、契約資産の減少又は契約負債の増加のいずれも収益認識につながらない。したがって、顧客による履行は企業による収益認識にはつながらない。
2. 31 契約における企業の正味のポジションは、企業が約束した財又はサービスを提供することによっても変動する。企業が財又はサービスを提供してしまえば、その企業にはもはやその財又はサービスを提供する義務はない。その結果、契約における企業の正味のポジションは増加する。例えば、財又はサービスを引き渡すという残存する義務があるため、企業に契約負債がある（しかし、残存する権利は

ない) 場合、企業が約束された財又はサービスを提供した時点で当該契約負債は減少することとなる。企業が残存する権利及び義務の組み合わせから契約資産を有している場合、企業が約束された財又はサービスを提供した時点で当該契約資産が増加することとなる。この増加の理由は、企業の権利が不変であるのに対して義務が減少したからである。顧客による履行とは対照的に、企業の履行によるこれらの変動は、企業の契約資産が増加又は契約負債が減少するため、1.18 項の収益の定義により収益認識につながるものとなる。

- 2.32 次の表は顧客及び企業の履行が、企業の正味の契約ポジションに与える影響をまとめたものである。この表はまた、契約資産又は契約負債のそれぞれの場合において、どのように顧客又は企業の履行が企業の正味の契約ポジションに影響を与えるかも示している。

	正味の契約 ポジション	契約資産	契約負債
<b>顧客の支払</b> (残存する権利を減少させる)	減 少	減 少	増 加
<b>企業による財やサービスの提供</b> (残存する義務を減少させる)	増 加	増 加 (企業は収益を認識)	減 少 (企業は収益を認識)

- 2.33 契約に基づく収益認識モデルにおいて、収益の認識につながる可能性のある契約ポジションの変動は本質的に2つある。1つは企業が顧客と契約を締結する時点である<sup>5</sup>。契約開始時において企業が収益を認識するには、企業の権利の測定値が企業の義務の測定値を上回っていなければならない。これは契約資産の増加であるため、収益認識につながるものとなる。しかし、第5章で議論するように、両ボードの履行義務の測定に関する予備的見解は、契約開始時における契約資産及び収益の認識を排除している。
- 2.34 企業が収益を認識する可能性のある第2の時点は、企業が契約における義務を充足したときである。上述のとおり、契約における義務の充足は契約資産の増加又は契約負債の減少につながるため、それは収益認識につながるものである。

<sup>5</sup> 表現を簡潔にするため、本ディスカッション・ペーパーでは企業が顧客と契約を締結する時点（契約当事者のいずれもが履行する前）を「契約開始時」としている。

## 契約に基づく収益認識原則

---

- 2.35 本章では、収益認識モデルにおいて企業の顧客との契約に焦点を当てる両ボードの提案を説明している。両ボードの既存の収益の定義（1.18 項）と併せると、その焦点は次のような収益認識原則に帰結する。

顧客との契約においては、契約資産が増加したとき又は契約負債が減少したとき（又は両者の組み合わせ）に収益は認識される。

- 2.36 この原則は、企業は正味の契約ポジションの増加のすべてを収益として認識する可能性を示唆している。しかし、両ボードが提案しているモデルでは、これらすべての変動が収益として認識されるわけではない。第 5 章では、企業が再測定による正味の契約ポジションの増加を収益としてではなく、契約利得として認識することとなることを検討している。

## 要 約

---

- 2.37 収益は、顧客との契約における企業の正味のポジションの増加を基礎として認識されなければならない、と両ボードは提案している。
- 2.38 契約とは、強制可能な義務を生じさせる複数の当事者間における合意である。そのような合意は、契約とみなされるために文書である必要はない。顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットを表す資産（財又はサービスのような）を得るために、当該企業と契約を締結した当事者をいう。
- 2.39 企業が顧客との契約の当事者となる時、当該契約における権利と義務の組み合わせが契約における正味のポジションとなる。当該契約における正味のポジションが契約資産となるか、契約負債となるか又は貸借ゼロの正味のポジションとなるかは契約における残存する権利及び義務の測定によって決まる。
- 2.40 提案されているモデルでは、契約資産が増加したとき又は契約負債が減少したとき（又は両者の組み合わせ）に収益が認識される。これは、企業が履行をしたときに、契約における義務が充足されることによって生じる。
- 2.41 顧客との契約における義務を企業が充足する時点を確定することが収益認識にとって重要であることから、次の 2 つの章ではこれらの義務についてさらに詳しく検討する。



**回答者への質問**

**質問 1**

あなたは両ボードが提案する、企業の契約資産又は契約負債の変動に基づく、単一の収益認識原則に同意しますか？その理由は？両ボードの提案に反対の場合、複数の収益認識原則が存在することから生じている、既存の基準における矛盾をどのように解決しますか？

**質問 2**

両ボードが提案する原則によっては意思決定に有用な情報が提供されない種類の契約はありますか？例を挙げ、理由を説明して下さい。その例に関して、どのような代替的な原則がより有用であると考えますか？

**質問 3**

あなたは両ボードの契約の定義に同意しますか？その理由は？両ボードの定義を適用することが困難である法域又は状況の例を挙げてください。

## 第3章 履行義務

### イントロダクション

---

- 3.1 第2章で論じたように、企業の顧客との契約は、顧客からの支払と引き換えに企業が財又はサービスを提供することを義務づける。このような義務を他の義務から区別するために、両ボードはそれらを「履行義務」と表す。履行義務とは、既存の基準における「提供品」、「構成物」又は契約の「要素」の概念とおおよそ同じである。本章では履行義務についてと、契約において履行義務を企業がどのように識別するかについて検討する。

### 履行義務の定義

---

- 3.2 履行義務の概念は多くの既存の基準において非明示的に存在しているものの、履行義務の明確な定義はない。よって、両ボードは次の定義を提案する。

企業の履行義務とは、資産（財又はサービスのような）を顧客に移転するという契約における顧客との約束である。

- 3.3 前章では、両ボードのいう顧客との契約の意味を議論した。次のセクションでは、提案している定義の他の要素を議論する。

### 契約における約束

- 3.4 履行義務を裏打ちする約束は通常、契約で言及される。例えば、財を引き渡す契約は、通常その財の仕様を詳述する。同様に、給与計算サービスを提供する契約においては、通常、給与計算がどのような頻度で行われるか及び特定期間において処理する件数などの詳細が含まれる。このような契約における明示的な約束は簡単に識別できる。
- 3.5 履行義務を裏打ちする約束は法律の運用によっても生じることがある。例えば、製造企業が製品を販売する場合、法によって一定期間製品保証を付すことが義務づけられることがある。契約で製品保証が言及されていなくても、契約の結果として当該製造企業には、製品保証を提供する義務が課される。このように、法令によって課される製品保証義務は顧客との契約における約束である。
- 3.6 また、企業は（例えば製品保証サービスのような）特定の財又はサービスを提供する慣行を築くことがある。そのようなサービスが契約や法律によって明示的に

- 3.7 したがって、明示的であるか非明示的であるかにかかわらず、契約締結の結果として企業が顧客に資産を移転するように義務づける強制可能な約束は、その企業の履行義務である。

### 資産（財又はサービスのよう）

- 3.8 履行義務は、顧客に対して資産を移転する企業の約束を表す。両ボードは資産を次のように定義している。

資産とは、過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源をいう [IASB「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」第 49 項(a)]。

資産とは、過去の取引又は事象の結果として、特定の企業によって取得又は支配されている、可能性の高い将来の経済的便益である [FASB 概念書第 6 号「財務諸表の構成要素」、第 25 項]。

- 3.9 顧客との契約においては通常、資産は財やサービスと考えられる。

### 財

- 3.10 財は企業の資産である。なぜなら、それは過去の事象の結果として支配ができる資源であり、かつ、将来の経済的便益の流入が期待できるからである。財は資産であることから、顧客との契約において財を顧客に移転するという約束は、履行義務となる。
- 3.11 顧客との契約における財が別々に販売可能かどうかを検討することは、履行義務を識別するための有用な方法である。しかし、財が別々に販売可能かどうかを検討することにより、契約において明示的に約束されたもの以上の財を識別することが多い。例えば、企業が顧客の家を塗装することを約束した契約においては、その家の塗装に用いられるであろう下塗剤やその他の材料について全く触れていないかもしれない。実際、塗装契約は通常塗装サービスとしてだけ考えられており、塗料やその他の材料はそのサービスのインプットとしてだけ考えられている。しかし、塗料やその他の材料は別々に販売可能な財であり、契約における約束を充足するためには顧客に移転しなければならないものである。よって、塗料、下塗剤及びその他の材料は契約において約束された財であり、したがって、それらを提供するという非明示的な約束は履行義務である。履行義務が別々に会計処理されるか、会計処理されるとすればどの時点なのかについては 3.21 項から 3.25 項で論じる。

- 3.12 この例は、履行義務となるためには契約において財が明示的に約束されている必要はないことを強調している。契約上の約束を充足するために、企業が顧客に財を移転する必要がある場合、その財を約束することは履行義務をもたらす。

### サービス

- 3.13 サービスも顧客との契約において企業が約束する資産となり得る。サービスは通常資産とは考えられないが、両ボードは既存の文献においてその概念を説明している。

将来に受領される勤務サービスは資産の定義を満たしていないかもしれないが、サービスは受領されたときに資産に該当する。これらの資産は通常、即時に費消される [IFRS 第 2 号「株式報酬」BC47 項、脚注省略]。

他企業により提供されるサービスは、個人的なサービスを含め、貯蔵したり、同時に受け取ったり使用したりすることはできない。サービスは一瞬だけ（企業がそれを受け取って使用するとき）企業の資産となることができる（ただし、その使用は企業の他の資産を創出したり他の資産の価値を増加させたりするかもしれない） [FASB 概念書第 6 号、第 31 項]。

- 3.14 これらの引用は、企業が顧客にサービスを提供するとき、顧客は資産を受け取ることを示唆している。例えば、顧客が法律サービスを受け取る時、概念上、顧客の仕訳は次のようになる。

（借方）受取法律サービス（資産）

（貸方）現金／未払金

- 3.15 この例では、顧客は即時に当該資産を費消する。概念上、当該費消を反映する仕訳は次のようになる。

（借方）費用

（貸方）受取法律サービス（資産）

- 3.16 しかし実際のところ、顧客は資産の受取りと費消の 2 つの事象を結合し、受取時において法律サービスを単に費用として認識する。他のケースでは、一部の建設サービスのように、受け取ったサービスは顧客がすでに支配している資産の価値を増すことから、そのサービスは認識された資産の一部として資産化される。

- 3.17 要約すると、財及びサービスはともに資産であることから、顧客との契約における財又はサービスを提供するという約束は履行義務である。第 4 章ではさらに、

財を提供する約束とサービスを提供する約束との違いを検討する。

### 資産の移転

- 3.18 履行義務は、企業が契約において顧客に対し資産（財又はサービス）を**移転**することを約束する場合に存在する。したがって、企業は、約束した資産を顧客に移転したときにのみ、その約束を果たす（履行義務を充足する）。つまり、顧客が約束された資産を有し、企業がもはやそれを有さないとき、企業は履行義務を充足する。
- 3.19 IASB 及び FASB の資産の定義（3.8 項）では、顧客が約束された資産を有しているかどうかは「支配」によって決まる。しかし、FASB の資産の定義では、顧客が約束された資産を有しているかは、顧客が「将来の経済的便益」を支配又は獲得したかどうかによって決まる。対照的に、IASB の資産の定義では、顧客が約束された資産を有しているかは、顧客が資産の基礎にある**資源**を支配しているかどうかで決まる。
- 3.20 両ボードは、顧客が約束した資産の基礎にある資源を支配しているとき、顧客は約束された資産を有していることを提案している。支配についてのこのような見解は、両ボードによる概念フレームワークに関する共同プロジェクトの、改訂された資産の定義についての最近の議論と整合的である。第 4 章では、企業は履行義務をどのように、いつ充足するかについての問題をさらに検討している。

### 別個の履行義務の識別

- 3.21 上の議論は、単純な契約でさえも多くの履行義務で構成されることがあり得ることを示唆している。例えば、コンピュータの製造企業は別々に販売可能な多くの部品（例えば、CPU、モニター、キーボード及びマウス）で構成されるコンピュータを販売している。また、当該製造企業は顧客の仕様に応じて、これらの部品の一部となる構成部品（例えば、マザーボード、ハードドライブ及びプラスチック筐体）を調達し、組み立てるというサービスも提供している。これらの財及びサービスは資産であるから、コンピュータ製造業者がコンピュータを引き渡すという約束は、理論的には多くの履行義務に分割することができる。
- 3.22 しかし実際には、上の例のような契約において多くの履行義務を識別し、別々に会計処理することは必要以上に複雑となる。また、そうすることが、これらの義務をまとめて会計処理した場合よりも、意思決定に有用な情報を提供することもない。

- 3.23 このコンピュータの例では、コンピュータ製造業者は3.21項で識別された様々な財やサービスを単一の束になったものとして顧客に移転している。製造業者が契約を、コンピュータを提供することに関連する約束された構成部品やサービスのすべてを履行義務に分割したとしても、企業はそれらの約束を同時に（すなわち、顧客がコンピュータを受領したときに）遂行する<sup>6</sup>。したがって、履行義務を分割する意味がないこととなる。
- 3.24 したがって、企業が財やサービスの束を顧客に対して同時に移転すると約束する場合、その企業はそれらの約束した資産を単一の履行義務として会計処理することができる。言い換えれば、企業は、顧客が約束された（複数の）資産を異なるタイミングで受け取る場合にのみ、契約上の約束を別々の履行義務に分割する必要がある。
- 3.25 別々の履行義務を識別する目的は、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。履行義務を別々に会計処理すべきかどうかを検討する場合、企業は契約期間にわたって履行義務の変動を忠実に反映するために、分割が必要かどうかを考慮しなければならない。

### 履行義務の識別の例

- 3.26 付録 A の設例は、企業が履行義務を識別する際に、提案している履行義務の定義がどのように役立ち得るかを明らかにしている。本セクションは、顧客に対する約束のうち頻繁に直面する 2 つの例を検討する。これらの約束が履行義務かどうかについて、両ボードは予備的見解を有していない。

### 販売促進の約束（販売インセンティブ）

- 3.27 次の例を検討する。

チューン社は音楽プレーヤーの製造者で、オンライン音楽の小売業者である。季節ごとの販売促進の一環として、チューン社は音楽プレーヤー1台の購入に付き各顧客にCU40<sup>7</sup>のギフトカードを渡す。顧客はチューン社のウェブサイトで音楽をダウンロードする際にそのギフトカードを使うことができる。チューン社の競合相手であるソング社も音楽プレーヤーを製造し、オンライン音楽を販売している。

<sup>6</sup> コンピュータ製造業者は、コンピュータとともに製品保証やサポート・サービスのようなサービスの提供を約束することもある。これらの約束は顧客がコンピュータを取得した時点では充足されない。

<sup>7</sup> 本ディスカッション・ペーパーにおいて、金額は「通貨単位」(CU) で表示される。

季節ごとの販売促進の一環として、ソング社は音楽プレーヤー1台の購入に付き各顧客にオンライン音楽の40%の割引（最大CU100の購入までが対象）を与える。

- 3.28 いずれの企業から音楽プレーヤーを購入した場合でも、顧客は将来の音楽ダウンロードの割引を受け取る。チューン社の顧客は音楽プレーヤーとCU40までのオンライン音楽について100%の割引を受け取る。ソング社の顧客は音楽プレーヤーとCU100までのオンライン音楽について40%の割引を受け取る。
- 3.29 両方のケースで、音楽プレーヤーを顧客に移転するという企業の約束は履行義務である。音楽プレーヤーは明らかに契約において各企業が顧客に移転を約束した資産である。約束された音楽ダウンロードの割引が履行義務であるかを決定することは、より困難であり得る。
- 3.30 契約における財やサービスの束の一部として、割引された音楽を顧客に移転することをチューン社は約束している<sup>8</sup>。オンライン音楽を割引で購入できるという権利は、個別に販売可能であるため、明らかに資産である。したがって、オンライン音楽を割引価格で顧客に移転するという、契約におけるチューン社の約束は履行義務である。
- 3.31 ソング社も、顧客が割引の権利を行使したときに、オンライン音楽を割引価格（このケースではCU100までの音楽について40%の割引）で引き渡すことを約束している。よってこの場合も、オンライン音楽を割引価格で購入できる権利は資産である。したがって、オンライン音楽を割引価格で移転するというソング社の契約における約束も履行義務である。しかし、その履行義務の測定値はチューン社の履行義務の測定値とは異なる可能性がある。なぜなら、権利が行使される可能性が潜在的に異なるからである（第5章で履行義務の測定を議論する）。
- 3.32 ソング社の義務はチューン社の義務とは異なり、40%の割引で音楽を移転するというソング社の約束は履行義務ではないと考える者もいる。この見解は、チューン社の顧客はオンライン音楽を取得するために追加的な対価の支払を要しないという点に着目する。対照的にソング社の顧客は、オンライン音楽を取得するために追加的な対価を支払わなければならない。さらに、その追加的な対価はオンライン音楽を顧客に提供するためのソング社のコストを超える場合もある。このような違いは、ソング社が約束した割引は**将来の**契約にのみ関連するものであり、したがって**既存の**契約における履行義務ではないことを示唆するものであると

<sup>8</sup> 企業はマーケティング戦略の一環で製品割引を提示することが多い。これらの割引が顧客との契約において約束された財やサービスの束の一部ではない場合、割引は履行義務とならない。

考えるのである。

- 3.33 約束された割引を履行義務として会計処理することは、収益の一部がオンライン音楽を割引価格で取得する権利に帰属することを意味する。したがって、チューン社及びソング社は音楽プレーヤーを顧客に提供した時点で収益のすべてを認識するわけではない（一部の収益は割引カードが行使された場合に、その時点で認識される）。対照的に、ソング社が割引を履行義務として会計処理しない場合には、音楽プレーヤーが顧客に提供された時点ですべての収益を認識することとなる。顧客が割引の権利を行使する場合、その時点で顧客から受け取る対価の金額は、対価額のいかんにかかわらず、収益として認識される。

### 返品権を伴った財の販売

- 3.34 次の例を検討する。

リテール社は顧客が財を購入する時点（顧客に財が移転する時点）で支払を求める電気店である。顧客は、財が良好な状態である限り、90日以内であれば財を返品し全額返金を受けることができる。

- 3.35 この例では、財を顧客に移転するというリテール社の約束は履行義務である。本セクションでは、潜在的な返品（及び顧客から受取った対価の返金）を受け入れるというリテール社の約束が、履行義務を生じさせるサービスであるかどうかを検討する。
- 3.36 財の販売に伴い返品権を提供するという顧客との契約における企業の約束は、履行義務であるとする考え方がある。この見解は、企業が返品を受け入れ、顧客から受け取った対価を返金しなければならないという義務が、約束された返品権が強制可能な契約条項であることを示唆している点に着目する。また、この見解によれば、返品権は顧客に移転されたサービス（資産）である。
- 3.37 返品権が顧客にとってサービス（資産）であるかを確認する簡単な方法は、その権利に対して顧客が追加的な対価を支払うかどうかを問うことである。例えば、顧客は日程のフレキシブルな航空券や鉄道乗車券あるいはホテルの予約をキャンセルする権利に対して追加的な対価を支払うことが多い。また、顧客の返品時に返品手数料を課す（実質的な返品サービスの販売）企業も存在する。
- 3.38 顧客に対して返品権を提供することが履行義務であるならば、リテール社は販売時点で財を顧客に移転したときに、収益のすべてを認識することにはならない。収益の一部は返品サービスに帰属する。また、リテール社は移転した財をもはや



棚卸資産として認識せず、代わりにその棚卸資産を顧客に移転されたものとして会計処理することとなる。

3. 39 一方で、顧客に対して返品権を提供する企業の約束は、履行義務ではないとする考え方もある。この見解によれば、返品権は販売の不成立を意味すると考える。顧客がある財について、これを返品することで全額の返金を受けるような権利を付して取得する場合、顧客は企業が提示する販売条件を承諾していないと主張する。なぜなら、顧客は結果に対する責任を負うことなく当該取引を取り消すこと（すなわち、契約締結前の状態に戻すこと）ができるからである。
3. 40 顧客の返品権が、顧客が企業の販売条件を承諾していないことを示すとすれば、企業は返品権が消滅するまでいかなる収益も認識できないこととなる。その消滅の時点においてのみ、企業は顧客が契約の条件を承諾したという結論に達する。この見解では、顧客が資産を保持することが義務づけられていないことから、返品権が消滅するまで販売は発生しないと考える。
3. 41 しかし、販売の不成立という概念を主張する立場では、返品される可能性の高い財の割合（すなわち、不成立となる可能性の高いものの割合）を企業が予想できるほど多くの均一な取引を、企業が有している場合があることに着目する。これらの状況において企業は、不成立とはならない（顧客が契約の条件を承諾し、かつ、返品権がまだ存在しているにもかかわらず財への支配を受入れることを選択する）と予想する取引の分だけ収益を認識することとなる。
3. 42 この見解による帰結は、企業が顧客に棚卸資産を移転した後でも企業はその棚卸資産を認識し続けることになるということである。上記の例では、販売時点において顧客が財を支配している（すなわち、その時点で財は顧客の資産である）。リテール社が販売のすべて又は一部でも、それが発生しなかったかのように会計処理する場合、リテール社は顧客の資産である財を棚卸資産として認識することとなる。

## 要 約

---

3. 43 両ボードの予備的見解において企業の履行義務は、資産（財又はサービスのよう）を顧客に移転するという顧客との契約における約束である。契約上の約束は明示的であっても非明示的であっても構わない。
3. 44 企業が財の提供を約束するとき、企業は顧客に対する資産の移転を約束している。企業がサービスの提供を約束するとき、顧客は移転された資産を即時に費消する

ことになるものの、企業は財の場合と同様に資産を移転することを約束している。

3. 45 (複数の) 約束された資産 (財又はサービス) が顧客に対して異なる時点で移転する場合には、企業は履行義務を別々に処理する。履行義務を分けること、の目的は、契約期間にわたって顧客に資産が移転するパターンを、企業の収益が忠実に表現することを確実にすることにある。
3. 46 次章では、どの時点で資産が顧客に移転し、したがってどの時点で企業が履行義務を充足して収益を認識するかについてさらに検討する。

#### 回答者への質問

##### 質問 4

両ボードが提案する履行義務の定義は、契約における提供物 (又は要素) を企業が整合的に識別することに役立つと思いますか? その理由は? 役立たないと考え、両ボードが提案する定義の適用が、契約における提供物 (又は要素) を適切に識別しない状況又は識別できない状況の例を挙げてください。

##### 質問 5

企業は契約における (複数の) 履行義務を、顧客に対して約束した資産を移転する時点为基础として分けなければならないということに同意しますか? その理由は? 同意しない場合、履行義務を分離する原則として具体的にどのようなものが考えられますか?

##### 質問 6

財の返品を受け、顧客の対価を返金する義務は、履行義務の 1 つだと思いませんか? それはなぜですか?

##### 質問 7

販売インセンティブ (例えば、将来の販売における割引、カスタマー・ロイヤルティ・ポイント及び「無料の」財やサービス) は、顧客との契約によって提供される場合には履行義務となると考えますか? その理由は?

## 第 4 章 履行義務の充足

### イントロダクション

---

- 4.1 本章は企業が顧客に資産を移転する時点、すなわち、企業が履行義務を充足する時点について説明する。履行義務の充足は、企業の契約における正味のポジションを増加させる。したがって、本章は収益が認識される**時点**について議論する。
- 4.2 企業の履行義務は、企業がもはやその義務を有していないときに充足される。これは、企業が顧客との間で精算すること、義務を第三者に移転すること、あるいは義務から解放されることにより生じる場合がある。しかし、通常は、約束された資産を顧客に移転することによって、企業は顧客に対する履行義務を充足する。したがって、本章は財やサービスの移転によって企業が履行義務を充足することに焦点を当てる。
- 4.3 本章の構成は次のとおりである。
- (a) 資産はいつ顧客に移転するか？ (4.4 項から 4.19 項)
  - (b) 顧客の検収、意図及び支払は履行義務の充足にどのように影響するか？ (4.20 項から 4.37 項)
  - (c) 企業はどのように財とサービスを区別するか？ (4.38 項から 4.48 項)
  - (d) 資産がその後、別の履行義務を充足するために用いられる場合、いつその資産は移転されるか？ (4.49 項から 4.58 項)

### 資産はいつ顧客に移転するか？

---

- 4.4 第 3 章は、履行義務とは顧客に資産を移転するという顧客との契約における企業の約束であると説明している。したがって、履行義務がいつ充足されるかは約束された資産がいつ顧客に移転するかによる。顧客が資産を受領するとき、その資産を移転するという企業の義務はもはや存在せず、したがってその義務は充足される。
- 4.5 両ボードの既存の資産の定義 (3.8 項) によれば、顧客は約束された資産の基礎となる資源を支配するときに、その約束された資産を有する。したがって、いつ顧客に財が移転するかを決定するためには、企業はその財が**顧客の**資産となるように顧客がその資産を支配しているかどうかを検討する。通常、顧客はその財を物理的に占有するときにその財を支配する。

- 4.6 ある場合においては、企業がもはや財を支配していないにもかかわらず企業が財を物理的に占有し続けることがある。例えば、ある種のビル・アンド・ホールド契約においては、企業が財を物理的に占有しているにもかかわらず顧客が財を支配している。このような契約において、企業はその財を他の契約を遂行するために使うことができず、実質的には顧客のために顧客の資産を保管するサービスを提供しているに過ぎない。
- 4.7 同様に、いつ顧客にサービスが移転したかを決定するためには、企業は顧客が約束されたサービスを受領したかどうかを評価する。ある場合には、そのサービスは顧客の既存の資産の価値を増やす。他の場合には、そのサービスは即時に費消され、資産として認識されることはない (3.13 項)。
- 4.8 要するに、顧客が約束された財やサービスを受領したときに企業は履行義務を充足し、収益を認識する。この結果、提案しているモデルでは、収益は約束された財やサービスの顧客に対する **移転** を反映するものであり、これらの財やサービスを生産する企業の **活動** を反映するものではない。契約を遂行するために企業が行う活動は、その活動が同時に顧客に資産を移転し、それにより履行義務を充足する場合にのみ収益認識につながる。
- 4.9 資産が顧客に移転するときに収益を認識することは、(用語は違うかもしれないが) 多くの既存の基準と整合している。しかし、資産の支配に基づいて移転を識別することは、所有に係るリスクと経済価値を基礎として移転を識別する基準とは異なるかもしれない。

### 支配と、所有に係るリスクと経済価値との比較

- 4.10 企業が顧客に資産を移転したかどうかを決定する場合 (すなわち、顧客が約束された財又はサービスを受領したかを決定する場合)、資産に対する支配の移転と資産の所有に係るリスクと経済価値の移転とを区別することは重要である。場合によってはこれらの概念は一致するが、そうではない場合もある。
- 4.11 次の例を検討してみよう。

ツール社は電気工具を販売している。顧客の購入を促すため、ツール社は購入から 30 日以内であれば顧客からの返品を受け入れ、購入価格の全額を返金している。

- 4.12 この例では、引渡時点で顧客は工具を支配している。つまり、その時点で当該工具は顧客の資産であり、ツール社はもはやその工具に対して強制可能な権利を有していない。

- 4.13 対照的に、工具の所有に係るリスクと経済価値は、当該工具の引渡時点で顧客に完全に移転しているわけではない。紛失や盗難のリスクなど当該工具の所有に伴うリスクの一部は顧客が負っているが、ツール社は工具が返品されるリスクや返品された工具がツール社にとって価値が下落しているリスクなどの他のリスクを負っている。
- 4.14 次に若干異なる例を検討してみよう。

ツール社は電気工具を販売している。顧客の購入を促すため、ツール社は顧客に30日間の試用を認める。この試用期間にツール社はいつでも工具の返品を求めることができ、30日以内に工具が返品されない場合には全額の支払を受ける権利を得る。

- 4.15 この例では、ツール社のリスクと経済価値は最初のシナリオと同様である。どちらのシナリオにおいても、ツール社は契約開始時に顧客に工具を引き渡し、顧客が30日以内にその工具を返品し対価の支払を得られないリスクを負担している。
- 4.16 しかし、最初のシナリオでは、ツール社は引渡時点後に工具を支配していない（工具は顧客の資産である）。第2のシナリオでは、工具は30日の試用期間が経過するまでツール社の資産である。それまではツール社が当該工具に対して強制可能な権利を有している。どちらの当事者が資産を所有しているかを決定しているのは返品の可能性ではない（実際、どちらのシナリオでも返品の可能性は同じかもしれない）。むしろ、その決定はどちらの当事者がその工具を支配しているかに基づいている。
- 4.17 契約において複数の当事者が工具の所有に伴うリスクを共有しているという事実は、資産が一方の当事者から他方へ移転しているかどうかを決定する場合にリスクと経済価値の概念を適用することを困難にする。その概念を適用する場合、資産のリスクと経済価値の大部分（あるいは何らかの他のバランス）が顧客に移転したかを企業が判断しなければならない。その判断は取引ごとに異なる可能性があり、全く同じ権利と義務が生じる同様の取引に対して異なる資産と負債を企業が認識する結果となる可能性がある。
- 4.18 したがって、支配に焦点を当てることによって、資産が移転する時点に関してより整合的な決定が下せると両ボードは考えている。この焦点の当て方はあまりに法律重視であり、異なる国や法域をまたがった比較可能な情報をもたらさないと考える者もいるかもしれない。しかし、この懸念はリスクと経済価値の概念にも

当てはまることに両ボードは留意する。例えば、財の販売に関連する IAS 第 18 号の付録は次のように述べている。

国ごとの法律の違いにより、本基準の認識要件が異なる時点で満たされることがある。特に、法律は、企業が所有に伴う重要なリスク及び経済価値を移転する時点を決定することがある。

- 4.19 また、両ボードの見解では、もしある法域で資産が顧客に移転していないが、他の法域においては同様の契約において資産が移転しているならば、これらの違いは実体のあるものである（これらの違いは 2 つの契約の間の現実の経済的差異である）。したがって、これらのケースにおいては、レリバントで比較可能な情報を財務諸表の利用者に提供するために、これら 2 つの契約は異なって処理されるべきであると両ボードは考える。

### **顧客の検収、意図及び支払は履行義務の充足にどのように影響するか？**

- 4.20 履行義務がいつ充足されるかを決定するにあたり、もしあれば、約束された財やサービスの顧客による検収の影響、顧客が意図するその財やサービスの用途の影響及び顧客の支払による影響を企業は考慮しなければならない。

#### **顧客の検収**

- 4.21 契約の中には、契約の中で約束された財やサービスに関する顧客の満足を保証するための実体的な契約条件である、顧客による検収条項を含むものがある。顧客による検収なしには、企業は顧客の支払う対価に対する権利を得られず、改善措置を講じることを要求されるかもしれない。
- 4.22 顧客による検収条項は、いつ資産が顧客に移転したかどうかの評価に影響を与えることがある。例えば、特定モデルの装置の指定された数量を引き渡すことを約束した装置の製造業者を考えてみよう。5 日以内に顧客による検収（特定の数量とモデルを受領したことを通知する文書によって裏付けられる）が得られるまで、その製造業者が支払に対する権利を得られない場合、その装置は引渡時に顧客に移転するのだろうか？それとも顧客からの検収確認書の受領時に移転するのだろうか？
- 4.23 もし製造業者が契約において合意された仕様に従って装置を引き渡したことを客観的に立証できるのであれば、顧客による検収確認書は形式上のものであって資産の移転には影響しない。つまり、顧客に資産が移転したことを企業が客観的に

決定できるのであれば、企業は関連する履行義務の充足に対する収益を認識することとなる。

- 4.24 しかし、もし資産が移転したかどうかを企業が客観的に決定できないのであれば、企業は履行義務が充足されたことを決定できず、したがって収益を認識しないこととなる。上記の例において、顧客による検収が、当該装置が顧客の施設に適しているかどうかについての顧客の判断に左右されると仮定する。この場合、顧客による検収確認書は、おそらく資産が移転する時点、履行義務が充足される時点及び収益が認識される時点を示す。

### 顧客の意図

- 4.25 約束された財やサービスの顧客が意図する用途は、いつ顧客に資産が移転するかについての企業の評価に影響を与えるかもしれないもう 1 つの要素である。しかし、顧客の意図それ自体は顧客がいつ資産を得るかを決定するわけではない。
- 4.26 両ボードの見解では、資産が移転したかどうかの評価において、企業は顧客が意図したとおりに資産を使うことができるかではなく、顧客が資産を支配しているかどうかに焦点を当てるべきである。所与の契約において、企業が顧客の意図を知ることが不可能ではないにしても困難である。したがって、もし資産の移転が顧客の意図に基づくならば、それぞれの顧客の意図を企業がどのように推測するかによって、2 つの同じような契約の収益認識パターンが異なる結果となり得る（その結果、収益の比較可能性を損なう）。
- 4.27 次の例を検討しよう。

エンジニアリング社は 3 つの装置（X、Y 及び Z）で構成される製造工程を販売している。装置 X、Y 及び Z は別々には販売されていない。エンジニアリング社は 3 月 27 日に装置 X と Y を引き渡し、その時点で顧客は当該装置を支配する。装置 Z は 4 月 3 日まで引き渡されない。装置 Z がなければ顧客は装置 X 及び Y を意図したとおりに使うことができない。

- 4.28 装置 X、Y 及び Z は別個の履行義務である。なぜなら、それらはエンジニアリング社が顧客に移転することを約束した別個の資産（それらが別々に販売可能であるという事実裏付けられている）だからである。
- 4.29 各履行義務は各装置が顧客に移転したときに充足される。3 月 27 日に、顧客は装置 X と Y を支配する。したがって、装置 X と Y を移転する履行義務は充足され、顧客は 4 月 3 日に装置 Z が引き渡されるまでそれらの装置を意図したように使用

できないにもかかわらず、エンジニアリング社は収益を認識する。装置 Z を移転するという履行義務は、装置 Z が顧客に移転される 4 月 3 日に充足される（収益も認識される）。

- 4.30 顧客が装置 Z なしに装置 X と Y を使用することを意図しない（あるいは使用できない）ことは無関係である。顧客が約束された資産を有しているという事実は、企業にはもはやそれらの資産を移転する義務はないことを意味する。つまり、装置 X と Y は顧客の資産であるから、エンジニアリング社にはそれらの資産を顧客に移転するという残存する義務はない。また、エンジニアリング社は装置 X と Y をもはや資産として認識することはできないこととなる。
- 4.31 約束された財やサービスの顧客が意図する用途は、交渉による契約条件に影響を与える場合があり、それが顧客に資産が移転する時点を示す場合がある。上記の例では、顧客は契約の条件を交渉した結果、最後の装置が移転されるまでどの装置についての支配も獲得しないことになるかもしれない。その場合、最後の装置が引き渡されるまで、顧客はエンジニアリング社の装置の保管者ということになる。その時点まで、エンジニアリング社はその装置を支配し、いかようにも（他の顧客の注文に充てることにさえ）使うことができる。

### 顧客の支払

- 4.32 両ボードが提案しているモデルでは、顧客の支払は企業が収益を認識する時点を決定するわけではない。しかし、場合によっては顧客の支払条件を検討することが、顧客が資産を有しているかどうかを企業が評価することに役立つことがある。
- 4.33 例えば、企業が顧客のために資産を建設する契約を考えてみよう。契約期間にわたって、顧客は部分的に完成した資産に対して支払うことが義務づけられており、企業が残りの資産を建設できなかったとしてもその支払を取り戻すことができないとする。他に指標がなければ、顧客からの返還不能な支払に対する権利を企業が有しているという事実は、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するかもしれない。通常、資産の受取と引換えでなければ、顧客は返金不能の支払を行うことはないだろう。
- 4.34 顧客の支払条件を検討することは、サービス契約において、ある場合に契約期間にわたって顧客が資産を受領するかどうかを企業が決定することが困難なときに、特に有用である。



- 4.35 次の例を検討してみよう。

コンサル社は顧客のビジネスプロセスを分析し、プロセス改善を提案する報告書を引き渡す契約を締結する。報告書の完成には 3 か月を要する。コンサル社は契約期間にわたって、発生した労働時間に基づいて分割払いをすることを顧客に求めている。

- 4.36 この例では、コンサル社は契約期間にわたって顧客に資産を移転するのか、それとも完成した報告書を引き渡したときにだけ資産が移転するのが問題になる。つまり、履行義務は報告書（財）を提供する約束なのだろうか、それともコンサルティング・サービスを提供する約束なのだろうか？
- 4.37 コンサル社に対する顧客の支払は、コンサル社が報告書を提供できなかったとしても取り戻すことができないと仮定する。この支払条件は契約期間にわたって顧客が資産（コンサルティング・サービス）を受領することを示唆するかもしれない。反対に、コンサル社が報告書を提供しないときには顧客が支払を取り戻せる場合、この支払条件は顧客による最終報告書の受取まで資産を受領しないことを示唆するかもしれない。

### 企業はどのように財とサービスを区別するか？

- 4.38 第 3 章は財及びサービスは両方とも資産であることを説明している。大部分の契約では、企業が財の移転を約束しているのか、あるいはサービスの移転を約束しているのか（または財とサービスの両方の移転を約束しているのか）を決定するのは簡単である。しかし契約の中には、特に企業が顧客のために資産を構築する場合（建設型の契約）のように、その決定がより難しいものがある。このような場合、資産が顧客に移転する時点を検討することが、完成した財を引き渡す約束と建設サービスを提供する約束とを区別することに役立つ。通常、財は一時点において顧客に移転する資産であるが、サービスは通常、一定の期間にわたって行われる顧客に対する連続的な資産の移転である。
- 4.39 説明のため、次の例を検討する。

スチール社は商業ビルの建設に使われる構造用鋼の製造業者である。スチール社は製造に 3 か月を要する鋼けたを引き渡す契約を顧客と締結する。当該契約は、引渡し完了するまで当該鋼けたはスチール社の資産であると規定している。

4.40 この例では、スチール社は完成した鋼けた（財）を引き渡すことを約束しているのだろうか？それとも当該鋼けたの製造に必要なサービスと材料を提供する約束をしているのだろうか？スチール社の履行義務が財の引渡しである場合、収益は 3 か月後に当該財が移転されるまで認識されないの、この区別は重要である。しかし、スチール社の履行義務が製造サービスの提供である場合、収益は 3 か月間にわたって、サービス及び材料が顧客に移転するのに応じて認識される。

4.41 収益認識（履行義務の充足）のパターンは、契約における資産の移転パターンに依存する。この例の契約条件によれば、鋼けたは 3 か月後に顧客に移転する。その時点まで顧客は当該鋼けたを支配しない（スチール社が支配を維持する）。スチール社による鋼けたの製造活動は、スチール社の棚卸資産の価値を増やすものであって、顧客に資産を移転するものではない。したがって、スチール社は当該鋼けたの引渡し時に履行義務を充足する（収益を認識する）。

4.42 また、次の例を検討する。

メタル社は商業ビルの建設に使われる構造用鋼の製造業者である。メタル社は製造に 3 か月を要する鋼けたを引き渡す契約を顧客と締結する。当該鋼けたは一度鑄造されてしまうと、当該顧客に特有の仕様にカスタマイズされているため、メタル社又は他の顧客にとって（スクラップとして以外に）全く価値はない。したがって、当該顧客は契約期間にわたって作業が完了した分の支払を求められ、かつ、いつでも無条件に仕掛品を引き取る権利を有している。

4.43 これらの異なる事実を前提として、メタル社は完成した鋼けた（財）を引き渡すことを約束しているのだろうか？それとも当該鋼けたを製造するために必要なサービスと材料を提供する約束をしているのだろうか？契約の条件は、いつ鋼けたが顧客に移転するかについて明確に定めていない。しかし、鋼けたのカスタマイズの程度、支払条件及びいつでも仕掛品を引き取ることができる顧客の権利は、当該鋼けたの支配が契約期間全体にわたって顧客に移転することを示唆している。これらの事実自体は顧客に資産が移転する時点を決定するわけではない。しかし、それらは顧客が約束された資産を受け取ったかどうかを企業が判断するのに役立つ。

4.44 したがってこの例では、メタル社は鋼けたの製造に必要なサービス及び材料を提供する約束をしている。メタル社はその履行義務を、製造過程を通じて鋼けたを顧客に移転したとき及び更なるサービスと材料が当該鋼けたの価値を増やしたときに充足する。したがって、収益は製造過程全体を通じて認識される。

- 4.45 次を検討してみよう。

ホームビルダー社は顧客によって選択された仕様及びデザインに従って住宅を建設する契約を締結した。

- 4.46 この例でホームビルダー社は、建設サービスを提供しているのか完成した住宅（財）を提供しているのかを判断しなければならない。スティール社の例のように、その判断はどの時点で企業が顧客に資産を移転するかに依存する。例えば、顧客が完成した住宅の引渡しを受けるまでいかなる財又はサービスも受け取らないのであれば、ホームビルダー社はその時点まで履行義務を充足しないこととなる。ホームビルダー社が建設過程を通じて部分的に完成した住宅を支配している場合（材料及び建設サービスは**ホームビルダー社の** 資産の価値を増やす）がこれに該当する。ホームビルダー社が部分的に完成した住宅を支配していることを示す 1 つの目安は、その住宅がホームビルダー社の土地に建設されていることである。
- 4.47 反対に、ホームビルダー社が契約期間全体にわたって材料やサービスを移転する場合、ホームビルダー社は建設過程を通じて履行義務を充足することとなる。顧客が建設過程を通じて部分的に完成した住宅を支配している場合（材料及び建設サービスは**顧客の** 資産の価値を増やす）がこれに該当する。顧客が部分的に完成した住宅を支配していることを示す 1 つの目安は、その住宅が顧客の土地に建設されていることである。
- 4.48 多くの契約において（4.42 項のメタル社のシナリオのように）、カスタマイズされた財を移転するという企業の約束は、契約は財ではなくサービスのためのものであることを示唆するように見えるかもしれない。財のカスタマイズは契約がサービスに対するものであることを示す指標ではあるが、カスタマイズそれ自体がその結論を導くわけではない。そうではなく、いつ顧客が資産を受け取るかについて、企業は契約条件や法律の運用などの要素を考慮しなければならない。どちらの当事者が建設中の資産（すなわち、仕掛品）を支配しているかの決定は、約束が財に対するものなのかサービスに対するものなのかを示し、その結果、履行義務の充足によって収益を認識する時点を示すこととなる<sup>9</sup>。

<sup>9</sup> IFRIC 解釈指針第 15 号「不動産の建設に関する契約」を開発する際に、IFRIC は不動産の販売に関する同様の問題を最近議論している。

### 資産がその後、別の履行義務を充足するために使われる場合、資産はいつ移転するか？

4. 49 多くのサービス契約において、企業はサービスと連動して財を移転することを（明示的か非明示的かにかかわらず）約束する。これらの契約において、財がいつ顧客に移転するかを決定することは困難である可能性がある。

4. 50 次の例を検討しよう。

ペインター社は商業用不動産の塗装サービスを提供している。6月25日にペインター社は顧客の物件を塗装する契約を締結した。契約価格には塗料が含まれており、それは6月30日に顧客へ届けられる。ペインター社は塗装サービスを7月1日から15日にかけて提供する。

4. 51 この契約は大抵の場合、塗装サービスだけを提供する契約として考えられるが、この契約はペインター社が顧客に財とサービスの両方を移転することを要求している（その点でこの例は、原則として、建設過程で使われる前に材料が引き渡されるような、より複雑な工事契約と同様である）。

4. 52 この例では、顧客は7月1日から15日にかけて塗装サービスが提供されるのに応じて、それを受け取る（塗装サービスは顧客の資産の価値を増す）。したがって、塗装サービス義務は壁が塗られるのに応じて充足される。

4. 53 しかし、塗料はいつ顧客に移転するのだろうか？塗料が顧客に届けられた6月30日だろうか？それとも塗料が塗装サービスで使われたとき（すなわち、顧客の壁に塗られたとき）だろうか？つまり、6月30日においてその塗料は誰の資産だろうか？

4. 54 6月30日において塗料が顧客の資産である場合、顧客に塗料を移転するという履行義務は充足され収益の一部が認識される。契約の条件が、引渡しと同時に塗料の所有権が顧客へ移転すると規定している場合がこれに該当する。また、法律の運用によって塗料の引渡しと同時に顧客が支払う義務を負い、返品できない場合も該当する可能性がある。もちろん、6月30日においては塗装サービスを提供するという履行義務は充足されない。

4. 55 対照的に、契約の条件又は法律の運用は、6月30日の引渡時点において塗料が顧客に移転しないことを示すこともあり得る。例えば、塗装業者が引渡時点において塗料の所有権を維持する（したがって塗装業者は必要があれば他の契約を遂行するために当該塗料を転用することができる）と契約が規定する場合、ペインター社はその塗料を支配している。その場合、顧客は塗料に対して物理的なアクセ

スを有するが、そのアクセスは顧客が塗料を支配することを意味しない。むしろ顧客はペインター社の塗料を一時的に預かっているのである。

- 4.56 移転された資産が後に続く履行義務を充足するために使われる場合（塗装の例における塗料のように）において資産が移転する時点を決める際に生じるかもしれない困難さに鑑み、両ボードは次のような反証可能な推定を提案する。

契約における他の履行義務を充足するために使われる資産は、それが当該履行義務を充足する際に使われるまで顧客に移転しない。

- 4.57 他の履行義務を充足する際に使われる前に資産が顧客に移転していることを契約の条件や法律の運用が明確に示す場合、その推定は覆される。
- 4.58 上記の塗装の例では、与えられた事実を基にすると、6月30日に塗料が引き渡された時点で顧客が塗料を支配しているかどうかは不明確である。推定を覆すような明確な目安がないことから、当該塗料が塗装サービスという履行義務を充足する（すなわち、塗料が顧客の壁に塗られる）ために使用されるまでは当該塗料は顧客に移転しないことが推定されることとなる。同様に、その推定は、他の財を提供するために用いられる財や、財の引渡しに先行する企業の活動にも適用される。

## 要 約

---

- 4.59 企業が約束された資産（財又はサービスなど）を顧客に移転したとき、企業は履行義務を充足し、収益を認識する。顧客が約束された資産に対する支配を獲得したとき、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。
- 4.60 財の場合、顧客が財に対する支配を獲得し、財が**顧客の**資産となったときに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ときに生じる。
- 4.61 同様にサービスの場合、サービスが顧客の資産となったときに企業は履行義務を充足する。これは顧客が約束されたサービスを受けたときに生じる。ある場合にはサービスが既存の顧客の資産の価値を増すことがある。また、ある場合にはサービスは即時に費消され、資産として認識されないこととなる。
- 4.62 この結果、契約を遂行するために企業が行う活動は、顧客に対する資産の移転が同時に伴う場合にのみ、収益の認識につながる。例えば、顧客のために資産を建設する契約においては、建設の過程を通じて資産が顧客に移転する場合にのみ、企業は建設期間中に履行義務を充足する。顧客が建設途中の資産を支配すること

で、建設の進捗に応じて当該資産が顧客の資産となる場合がこれに該当する。

4. 63 両ボードが提案しているモデルは、契約における他の履行義務を充足するために企業によって用いられる資産は、それが当該他の履行義務を充足する際に用いられるまで顧客に移転しないと推定している。契約の条件又は法律の運用などの他の目安によって、当該資産が異なる時期に顧客に移転することが明確に示されている場合、その推定は覆されることとなる。

#### **回答者への質問**

##### **質問 8**

顧客が約束された財を支配する時点又は約束されたサービスを受領する時点において、企業は顧客に資産を移転（かつ履行義務を充足）するということに同意しますか？その理由は？同意しない場合、いつ約束された財又はサービスが移転するかを決定するための代替案を提示して下さい。

##### **質問 9**

両ボードは、企業が履行義務を充足したときにだけ収益を認識すべきであると提案しています。このような提案によっては意思決定に有用な情報が提供されないこととなる契約はありますか？もしあれば、例を挙げてください。

## 第 5 章 履行義務の測定

### イントロダクション

- 5.1 これまでの章は、顧客との契約における権利と義務の組み合わせから生じる資産又は負債、すなわち契約資産又は契約負債を説明している。本章は、契約期間にわたって当該契約資産又は契約負債がどのように測定されるかを検討する。
- 5.2 契約の測定は提案している収益認識モデルの根本となるものである。なぜなら、測定は契約における企業の財政状態及び財務業績の描写に影響を与えるからである。したがって、契約の測定が与える影響は包括利益計算書のトップライン（収益）にとどまらない。測定は財政状態計算書に認識される企業の契約ポジションにも影響を与えるし、包括利益計算書の他の構成要素（例えば、利得又は損失）にも影響を与える可能性がある。
- 5.3 第 2 章で議論しているように、契約は権利と義務を生む。権利は、企業に対して現金（又は他の対価）を提供するという顧客の約束から生じる。義務は、顧客に資産を移転するという企業の約束から生じる。したがって、正味の契約ポジションを測定することは、権利と義務の両方の測定を必要とする。
- 5.4 本章は企業の履行義務（すなわち、顧客に対する資産の**流出**となる契約上の約束）の測定に関する両ボードの予備的見解を議論する。企業の履行義務を測定することは一般的に権利の測定よりも難しい。これは、権利は多くの場合固定された貨幣額の**流入**となるが、企業の義務は通常、非貨幣性の財やサービスの流出となるためである。
- 5.5 両ボードは、企業がどのように権利を測定するかについて、まだ予備的見解を表明していない。しかし、権利の測定は約束した対価（すなわち、取引価格）の金額を基礎とすることとなるだろう。また、その測定は貨幣の時間価値及び対価の額及び時期に関する不確実性を反映する必要があるだろう。両ボードは権利の測定に関してまだ予備的見解を表明していないことから、本ディスカッション・ペーパーは貨幣の時間価値を無視し、対価は確定しており現金で支払われるものと仮定する。このように仮定することにより、本ディスカッション・ペーパーは履行義務の測定に焦点を当てることができる。
- 5.6 本章では履行義務の測定について、次のような側面を議論する。
- (a) 履行義務の測定の目的（5.7 項から 5.13 項）
  - (b) 履行義務の当初測定（5.14 項から 5.36 項）

- (c) 履行義務の事後測定 (5.37 項から 5.54 項)
- (d) 履行義務の再測定 (5.55 項から 5.101 項)

## 履行義務の測定の目的

---

- 5.7 履行義務の測定の目的は、次に関する意思決定に有用な情報を描写することである。
- (a) 顧客に対して財やサービスを移転するという約束から生じる、各財務諸表日における企業の義務
  - (b) 報告期間における契約の業績

## 企業の義務の描写

- 5.8 履行義務を測定する目的の 1 つは、顧客に対して財やサービスを移転するという約束から生じる企業の現在債務を描写することである。つまり、測定は、財務諸表日において履行義務を充足するために要求される資産の金額を測ることを意味する。
- 5.9 両ボードの見解では、その金額は次の 3 つの主要な要素を含んでいる。
- (a) **予想コスト** このコストには約束した財やサービスを提供するために発生することが予想される直接費（原材料や労務コストなど）が含まれる。また、約束した財やサービスを提供するために発生することが予想される間接費（管理コストや生産設備の使用コストなど）も含まれる。
  - (b) **貨幣の時間価値** 1 年後に遂行される義務は、他の条件が同じであれば、明日遂行される義務よりも負担が軽い。したがって、2 つの同一の義務の遂行時期が異なるのであれば、それらは同じように表示されるべきではない。しかしながら、本章では議論を簡潔にするために貨幣の時間価値の影響を無視する。
  - (c) **マージン** 履行義務の測定はマージンを含むべきである。なぜなら、企業は財やサービスの提供に係る予想コスト（及びこれらのコストの時期）を回収するためだけに契約を値付けするのではなく、財やサービスを提供することによるリターンを得るために値付けをしているからである。



## 企業の契約における業績の描写

- 5.10 企業の履行義務を測定することのもう 1 つの目的は、包括利益計算書において契約における企業の業績を描写することである。
- 5.11 既存の基準では、企業は一般的に、「稼得かつ実現」並びに契約の「進捗度」などの規準を用いて業績を認識及び測定している。これらの規準を適用した後に残る貸借残高は、財政状態計算書で認識される。
- 5.12 対照的に、提案している収益認識モデルでは、企業はまず契約資産又は契約負債を測定し、次に、ある財務諸表日から次の財務諸表日にかけての契約ポジションの測定値の変動から契約の業績を評価する。2.36 項に記したように、この変動のすべてが収益として表示される必要はない。一部は契約利得又は契約損失として表示されることもある。
- 5.13 企業の契約の業績を算定するために契約資産及び契約負債の測定を基礎とする収益認識モデルは、財政状態計算書が包括利益計算書よりも重要であると示唆することを意図しているわけではない。履行義務を測定することの目的は、両計算書を等しく重視している。しかし、両ボードの見解では、契約資産及び契約負債の測定から収益及び純利益を導くことは、既存の収益認識モデルよりも、企業の業績を算定するためのより一貫性があり、かつ一体的なフレームワークを提供する。

## 履行義務の当初測定

---

- 5.14 履行義務の測定の目的を念頭に、両ボードは契約開始時における次のような履行義務の測定アプローチを検討した。
- (a) 現在出口価格アプローチ
  - (b) 当初取引価格アプローチ

### 現在出口価格アプローチ

- 5.15 履行義務測定の 1 つのアプローチは、それらを現在出口価格で測定することである。現在出口価格とは、財務諸表日において独立した第三者に対して履行義務を移転するとした場合に企業が支払を求められる金額である。履行義務を他の当事者に移転するための価格の算定によって履行義務を測定することは、企業が実際に履行義務を移転することを前提としているわけではない。実際に大抵の場合、企業は履行義務を移転しないことを選択するか、あるいは移転できないのである。

むしろ出口価格は、履行義務の（市場の認識に基づいた）明確な測定の方針を提供するために用いられるのである。

- 5.16 現在出口価格アプローチは、顧客に財やサービスを移転するという企業の義務のうち、意思決定に有用な測定の要素だけを捕捉し、その他の要素を捕捉しないことから、これを支持する者もいる。その要素は、履行義務の充足のための予想コスト、そのコストの時期及び約束された財やサービスを提供するために必要となるマージンを反映することが 5.9 項に記されている。
- 5.17 しかし、両ボードは次の理由から現在出口価格アプローチを却下した。
- (a) 収益認識のパターン
  - (b) 複雑性
  - (c) 誤謬のリスク

#### 収益認識のパターン

- 5.18 取引価格とは無関係に履行義務を測定することは、契約開始時において契約資産又は契約負債を（権利の測定値が義務の測定値を超える場合やその逆の場合に応じて）認識することにつながる可能性がある。大抵の場合、これは契約資産及び収益の認識につながる事となる。これは、取引価格（契約開始時における**権利**の測定に影響を与える）は、契約の形成により生じた残存する**履行義務**に関連しない要素を含むからである。例えば、企業は多くの場合、取引価格に契約獲得に関連するコスト及びマージンを回収するための金額を含める。したがって、契約開始時における権利の測定値は通常、残存する履行義務の測定値よりも大きくなる（よって、契約資産及び収益の認識につながる）。
- 5.19 次の例を検討してみよう。

6月30日にリテーラー社はCU150で財を販売する契約を顧客と締結すると仮定する。顧客は前払いし、財は7月10日に顧客に提供される。すべての条件が等しければ、リテーラー社が6月30日時点で残存する履行義務を第三者に移転する金額はCU150よりも低いはずである。これはリテーラー社には販売活動（販売コミッション、スタッフの賃金、小売施設の賃料など）に伴う直接費及び間接費のような契約獲得のためのコストが生じているからである。リテーラー社は非明示的にこれらの活動すべてのコストを顧客に請求している。つまり、顧客は財だけの価格以上のものを支払っているのである。したがって、履行義務の移転価格を算定するにあたって、リテーラー社は第三者がこれらの販売活動に対する支払を要求

するとは想定しない。顧客及び契約はすでにあるため、第三者は残存する履行義務を充足することだけが求められる。

- 5.20 契約開始時において契約資産を認識することは、契約開始時において収益（又は収入）を認識することとなる。しかし、契約開始時において企業は利益の全額を認識するわけではない。なぜなら、履行義務の出口価格は第三者が残存する財やサービスを提供するために要求する利益マージンを含んでいるからである<sup>10</sup>。しかし両ボードは、企業が契約において約束した財やサービスを顧客に移転する前に、企業が収益を認識することを認めるようなアプローチには違和感を覚えている。

#### 複雑性

- 5.21 顧客との契約において残存する履行義務に対する現在出口価格は、減多に観察可能ではない。その結果、現在出口価格によって履行義務を測定するには通常、見積りを用いることが必要となる。契約開始時において残存する履行義務に対する現在出口価格を見積ることは複雑であり、見積られた測定値は検証が困難であることを両ボードは認識している。現在出口価格の使用によって財務諸表の意思決定有用性がどれだけ向上するとしても、一般的にそのコストを正当化できるほどではないと両ボードは考えている。
- 5.22 また、大抵の場合に企業は履行義務の移転を意図せず、あるいは移転できないにもかかわらず、第三者への移転に基づいた測定アプローチを採ることは直感に反すると考えている者が多いことも両ボードは認識している。多くの者は、契約で約束された財やサービスを提供することによって履行義務を充足するという企業の意図を、測定アプローチは反映すべきであると考えている。

#### 誤謬のリスク

- 5.23 5.18 項で記したように、現在出口価格で履行義務を測定することは、契約開始時において契約資産及び収益を認識する可能性があることを意味する。企業が契約開始時において履行義務を識別することができなかった場合、その誤謬は契約開始時における過大な収益認識につながる事となる。当該企業の正味の契約ポジションは、見落された履行義務が充足されるまで誤った表示のままとなる。また、企業が履行義務を過小評価又は過大評価した場合、その誤謬は契約開始時において純利益に含まれる事となる。

<sup>10</sup> また、契約開始時に認識される収益は、同時点で、契約を獲得するために企業が認識している費用によって相殺される事となる。

- 5.24 したがって、両ボードは現在出口価格アプローチに関して懸念を抱いている。なぜなら、契約開始時において認識された収益（及び純利益）は誤謬のせいなのか、それとも企業の正味の契約ポジションの増加のためなのかを企業が立証するのは困難な場合があるからである。

### 当初取引価格アプローチ

- 5.25 履行義務を測定するもう 1 つのアプローチは、当初取引価格、すなわち、約束された財やサービスと引換えに顧客が約束した対価によって測定することである<sup>11</sup>。
- 5.26 通常、取引価格は関連する履行義務を負うことと引換えに企業が要求する金額を反映している。その金額は非明示的に、約束された財やサービスを顧客に移転するための企業の予想コスト、そのコストの時期及びそれらの資産を提供するために必要となるマージンを含んでいる。出口価格とは異なり取引価格は、契約獲得に係るコストを回収するために企業が顧客に請求する金額及びそれに関連するマージンも含んでいる。
- 5.27 両ボードの予備的見解では、次の理由により履行義務を当初、取引価格で測定すべきである。
- (a) 収益認識のパターン
  - (b) 測定の簡潔性

### 収益認識のパターン

- 5.28 契約開始時において、企業が履行義務を取引価格（すなわち、権利の測定値と同じ金額）で測定するならば、契約開始時においては契約資産も収益も認識されない。これは企業の契約におけるポジション及び契約の業績の有用な描写であると考えられる。なぜなら、収益は契約における義務の充足のみを描写すべきであると考えられるからである。この見解によると、取引価格で履行義務を測定することは、契約における企業の業績をより良く描写する。なぜなら、契約に基づいて顧客に資産が移転した場合にだけ収益が認識されるからである。つまり、この見解では、取引価格は契約によって提供される財やサービスにだけ関連していると考えているのである。
- 5.29 他方で、契約開始時において資産が存在する可能性は高く、したがって両ボード

<sup>11</sup> すでに述べたとおり、貨幣の時間価値及び対価の金額及び時期の不確実性について取引価格を調整すべきか、あるいはどのように調整すべきかについて、両ボードはまだ予備的見解を表明していない。

が提案している収益認識モデルにおいて（原理的には）収益が生じる可能性があると考えられる者もいる。しかしその立場をとる者の中にも、現在出口価格アプローチに伴う複雑性及び誤謬のリスクのために、契約開始時において契約資産及び収益を認識することに違和感を覚える者がいる。

- 5.30 この結果、取引価格アプローチでは、顧客に財やサービスを移転するまでは、契約における企業の業績は包括利益計算書に反映されない。どちらの当事者もまだ契約に従って履行していないのだから、これは契約における企業の業績の適切な描写であると考えられる者もいる。
- 5.31 契約開始時においてはいかなる収益も認識されないが、他の基準において資産認識に適切とされない限り、契約獲得のために企業に生じたコストの範囲で、当該コストは費用として認識される。契約開始時においてこれらのコストが費用として認識される場合、企業は契約開始時点で損失を認識することとなる。しかし、これらのコストは契約開始よりも前の報告期間において、費用として認識されている場合もある。

#### 測定の簡潔性

- 5.32 通常、契約開始時において、取引価格は観察可能である。その価格を用いることによって、観察可能な価格がない場合に企業が他の価格を探したり、見積りを行ったりするコストや複雑性を回避できるというのが両ボードの見解である。
- 5.33 さらに、当初の取引価格を用いることは、履行義務を見落したり当初測定を過小評価又は過大評価したりすることによって契約開始時に収益を認識するリスクを軽減する。

#### 契約開始時の取引価格アプローチに関する懸念

- 5.34 取引価格を用いることは、顧客に対して財やサービスを移転する企業の義務を誤って表示する可能性があることを両ボードは認識している。
- 5.35 5.18 項に記したように、取引価格は通常、単に履行義務を充足するための金額以上のものを含んでいる。それは契約獲得に伴うコストやマージンを回収するための金額も含んでいる。そのため、取引価格は通常、契約開始時における企業の履行義務を過大評価していると考えられる者もいる。しかし、そう考える者にとって、この欠点は現在出口価格の欠点（5.18 項から 5.24 項で議論した）よりもましである。
- 5.36 また、履行義務を測定するために当初取引価格アプローチを用いることは、企業

の履行義務を過小評価する可能性がある。例えば、履行義務を充足するための企業の予想コストが取引価格を超える場合が該当する。この場合、履行義務の測定値は取引価格を超えた金額まで増額させて、対応する相手勘定は契約損失として認識すべきであると両ボードは提案している（5.58 項で触れている不利な履行義務の議論を参照）。

## 履行義務の事後測定

- 5.37 契約開始後、企業の履行義務は様々な理由で変動する。最も明らかな理由は企業が顧客に財やサービスを移転することである。また、履行義務は履行義務を充足するために必要となる財やサービスの数量又は価格の変動によっても影響を受ける場合がある。したがって、契約における履行義務の当初測定は、契約に従って財やサービスを提供する企業の義務の有用な描写を提供し続けるために更新されなければならない。
- 5.38 企業の履行義務に影響を与えるこれらの変動のすべてを捕捉するために、企業は当初測定と同じ基礎を用いて、各財務諸表日に履行義務を測定する必要がある。そうすることで、その測定値は契約期間にわたって履行義務の一貫性ある描写を利用者に提供することとなる。
- 5.39 しかし、各財務諸表日に履行義務を明示的に測定するアプローチは、顧客との契約の大部分に対して必要以上に複雑であると両ボードは考えた。大抵の顧客との契約では、企業の履行義務の最も重要な変動は、その履行義務を充足するために顧客に対して財やサービスを移転することから生じる。他の理由による変動（例えば、今後顧客に移転される財やサービスの価格又は数量の変動）は顧客との契約の大部分にとって重要ではない。これは契約で約束された財やサービスの価値が本質的に変動的ではないためか、あるいは契約の期間が短いために変動リスクが最小化されているためかのいずれかである。
- 5.40 したがって履行義務の事後測定は、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って履行義務を充足することから生じる変動を捕捉すべきであると両ボードは提案している。
- 5.41 企業が約束された財やサービスのすべてを一度に顧客に移転する場合、履行義務の事後測定は単純明快である。企業がまだ履行義務を充足していないのであればその義務は取引価格で測定され、企業が履行義務を充足しているのであればその義務の測定値はゼロとなる。結果として、履行義務が充足された期間には、履行義務の当初測定（取引価格）に等しい収益が認識される。

- 5.42 しかし、企業が約束された（複数の）財やサービスを異なる時点で顧客に移転する場合、契約期間の間、企業は各報告期間末において残存する履行義務を測定する方法を見いだす必要がある。つまり、企業は契約期間にわたって各報告期間中における（その業績である）履行を描写する方法を見いださなければならない。
- 5.43 企業の履行は、契約開始時に当初取引価格の一部を各履行義務に配分することによって描写されなければならないと両ボードは提案している。各履行義務が充足されるのに応じて、企業の正味の契約ポジションは、充足された履行義務に対して契約開始時に配分された金額だけ増加し、収益が認識される。したがって、契約期間にわたって企業がその契約から認識する収益の総額は、取引価格に等しくなる。
- 5.44 したがって、取引価格の一部を各履行義務に配分することは、各財務諸表日において残存する履行義務の測定値を算定し、各履行義務が充足されるにつれて企業が認識する収益の金額を算定する。次のセクションはこの配分プロセスを議論している。

### 別個の履行義務に関する取引価格の配分

- 5.45 企業は取引価格を、様々な基礎に基づいて識別された履行義務に配分することができる。例えば取引価格は、約束した財やサービスの現在出口価格、約束した財やサービスの企業の（契約開始時における）予想コスト、又は約束した財やサービスの販売価格などを基礎として配分することができる。
- 5.46 両ボードの予備的見解は、履行義務の基礎となる約束した財又はサービスの独立した販売価格に比例して、取引価格を各履行義務に配分しなければならないというものである。約束した財又はサービスの独立した販売価格とは、契約開始時においてその財又はサービスを別々に（すなわち、財やサービスの束の一部としてではなく）販売したと仮定した場合の価格である。その価格の最善の証拠は企業が実際にその財又はサービスを別々に販売するときの、その財又はサービスの独立した販売価格である。しかし場合によっては、当該企業もしくは他の企業がその財又はサービスを別々に販売することはなく、独立した販売価格が観察可能ではないことがある。そのような場合、企業は独立した販売価格を見積ることとなる。

### 独立した販売価格の見積り

- 5.47 約束した財又はサービスの独立した販売価格を見積ることは難しい場合があることを両ボードは承知している。しかし、企業が価格の見積りを要求されないとし

たら、企業はその履行義務を他の履行義務と一緒に会計処理しなければならないだろう。その場合、企業は充足された履行義務をあたかも充足されていないかのように（すなわち、引き渡された財又はサービスをあたかも引き渡されていないかのように）会計処理しなければならない可能性がある。履行義務の充足を会計処理できないことは、企業の財政状態及び顧客との契約における業績の描写を損なう。したがって、観察可能な価格が入手できない場合には見積価格を使用すべきことを両ボードは提案する。

5. 48 約束した財又はサービスの独立した販売価格を見積るために、企業は様々な手法を用いることができる。その手法が上述した独立した販売価格の原則と整合的である限り、両ボードは特定の手法を排除又は規定することを意図していない。見積りの手法にかかわらず、観察可能なインプットは最大限に活かされなければならない。適切な見積手法には次のものが含まれる（しかしこれらに限られない）。

(a) **予想コストにマージンを加算するアプローチ** 企業は履行義務を充足するための予想コストを見通し、他の類似する財やサービスに企業が通常要求するマージンを加算することができる。

(b) **市場の評価を調整するアプローチ** 企業は、財やサービスをいつも販売している市場を調査し、その財やサービスに対して市場の顧客が支払ってもよいと考える価格を見積ることができる。このアプローチには、企業の競合相手の取引価格を参照し、企業自身のコスト及びマージンを反映するために必要な調整を加える方法も含まれる。

5. 49 次の例は、識別された履行義務に、独立した販売価格の比率に基づいて取引価格を配分する方法を示したものである。

セラー社は顧客と契約を締結し、製品 A、B 及び C を（異なる時期に）移転することを約束する。顧客は契約開始時に CU100 を支払う。セラー社は通常、製品 A を CU60 で独立して販売している。製品 B 及び C は独立では販売していない。しかし、セラー社の競合相手は製品 B と類似したものを CU28 で販売している。

5. 50 この例では、各製品を移転するという約束は、各製品が異なる時期に顧客に移転することから、別個の履行義務となる。取引価格を各履行義務に配分するため、セラー社はまず、契約開始時における各製品の独立した販売価格を識別し、次にその価格に比例して取引価格総額 CU100 を配分する。セラー社は通常、製品 A を CU60 で別々に販売している。この金額は独立した販売価格の最善の証拠である。

5. 51 製品 B は別々に販売されていないが、競合相手の CU28 という価格がセラー社の製



品 B の独立した販売価格を見積るために利用できる。セラー社は観察された CU28 という金額を出発点として、独自の製品の性質、コスト構造及び当該競合相手と比較したこれまでの値付け実績などを基礎として調整を行う。この調整の結果、セラー社は製品 B を別々に CU30 で販売するであろうと見積った。

5. 52 その特有の性質のため、セラー社の競合相手は製品 C を販売していない。したがって、セラー社はこの製品を顧客に提供するためのコストを予想し、類似する製品に対する合理的なマージンに基づいて、独立した販売価格を CU20 と見積った。
5. 53 上記の情報に基づき、セラー社は取引価格 CU100 を次のように製品 A、B 及び C に配分する。

履行義務	独立した 販売価格 CU	独立した販売 価格の比率 %	取引価格の配分 CU
製品 A	60.0	54.5	54.5
製品 B	30.0	27.3	27.3
製品 C	20.0	18.2	18.2
合 計	110.0	100.0	100.0

5. 54 契約期間にわたって、残存する履行義務の測定値はセラー社による顧客への製品の移転を反映するように更新される。例えば、製品 A が顧客に移転するとき、セラー社の契約における正味のポジションは（履行義務の充足により）増加し、CU54.5 の収益（契約開始時において当該履行義務に配分された金額）を認識する。つまり、履行義務の当初測定値 CU100 は、セラー社の契約の履行と、残存する履行義務を反映して CU45.5 に減少する。

## 履行義務の再測定

5. 55 前セクションは、企業が顧客に財やサービスを移転することを反映して企業の履行義務の測定がどのように更新されるかを議論している。しかし 5.37 項で触れたように、履行義務は、残存する履行義務を充足するために企業が顧客に移転すると予想する財やサービスの価格又は数量の変動を含む、企業による履行以外の理由でも変動する可能性がある。
5. 56 大抵の契約では、これらの変動は重要ではない。このため、両ボードは上述の配分アプローチが一般的に、企業の残存する履行義務及び契約における企業の（業績である）履行についての意思決定に有用な情報を提供することになると考える。

5. 57 しかし、場合によってはこれらの変動が財やサービスを提供するという企業の義務や契約における企業の業績の描写に重要となる場合があることを両ボードは認識している。これらの変動が重要である場合、企業は履行義務の当初測定を更新することによって、その変動を認識する必要があるかもしれない。本ディスカッション・ペーパーでは、企業が顧客に財やサービスを移転すること以外の理由で履行義務の当初測定を更新することを「再測定」という。

### 不利とみなされる場合の再測定

5. 58 両ボードの予備的見解では、重要で不利な状況の変化により履行義務の測定値が不適当であることが示唆される場合には、企業は履行義務を上方に（増額する方向に）再測定しなければならない。つまり、履行義務の帳簿価額<sup>12</sup>が、顧客に財やサービスを提供するという企業の義務を忠実に描写していない場合には、履行義務は上方に再測定されなければならない。本ディスカッション・ペーパーでは、そのような履行義務を「不利（なもの）」という。

5. 59 履行義務が不利かどうかの判定は既存の基準における資産の減損テストと類似している。そこでは企業は定期的に、資産がその現在価格又は価値と比較して過大評価されていないかを検討する。同様に、履行義務が当該履行義務の現在測定値と比べて過小評価されていないかを確実にすることも重要であると両ボードは考えている。

5. 60 両ボードはまだ、不利かどうかの判定及びそれがどのように機能するかに関連する問題のすべてを議論していない。正確に言えば、両ボードは、提案している収益認識モデルにおける履行義務の事後測定に関する予備的見解を表明できるようにするための主要な問題だけを検討してきた。その問題とは次のものである。

- (a) **不利かどうかのトリガー**（履行義務はいつ不利とみなされるか？）  
 (b) **再測定の基礎**（不利とみなされる場合、履行義務はどのように再測定されるべきか？）

### 履行義務はいつ不利とみなされるか？

5. 61 両ボードは、不利な履行義務を識別するための2つの主要なトリガーを検討した。
- (a) コスト・トリガー  
 (b) 現在価格トリガー

<sup>12</sup> 帳簿価額とは認識された正味の契約ポジションに含まれる履行義務の測定値である。

## コスト・トリガー

- 5.62 不利な履行義務を識別する方法の 1 つは、履行義務を充足するための予想コストが帳簿価額を超えた場合（すなわち、コスト・トリガー）に履行義務は不利であると規定することである。
- 5.63 コスト・トリガーは、IAS第 11 号及びAICPAのSOP第 81-1 号「建設型及びある種の製造型契約の業績の会計処理」における工事契約に使われている。これらの基準は事実上、現在の予想契約コストの総額が契約における予想インフローを超える場合（すなわち、契約全体がキャッシュ・ロスとなることが予想される場合）に契約を不利なもの<sup>13</sup>とみなしている。損失の可能性が高くなった場合、契約は再測定され損失が認識される。
- 5.64 コスト・トリガーの主な帰結は、履行義務の測定値に含まれるマージンが履行義務の不利な変化を吸収するバッファーとして機能するということである。つまり、企業による履行義務の充足によって損失が生じると企業が予想しない限り、履行義務の測定値は変化しないこととなる。履行義務の充足によって損失が生じる場合に限り、再測定のトリガーがひかれる。その結果、予想コストの不利な変化はまず、**現在の**利益ではなく**将来の**利益を減少させる。なぜなら、それは履行義務の測定値に残存する非明示的なマージンを減らすからである。
- 5.65 この点を明らかにするため、次の例を検討してみよう。

20X1 年 1 月 2 日に、コンストラクター社は 2 年間の工事契約を締結する。簡潔化のため、顧客は CU100,000 の契約価格を前払いし、工事サービス及び材料は 2 年間にわたって均等に顧客に移転するものと仮定する。したがって、20X1 年及び 20X2 年に充足される履行義務に配分される取引価格の金額は等しくなる（それぞれ CU50,000）。

契約開始時において、契約を遂行するための予想コストは CU80,000 であり、取引価格から推定されるマージンは CU20,000 である。20X1 年 12 月 31 日、労務費及び材料費の高騰により、残存する契約を遂行するための予想コストが CU40,000 から CU48,000 に上昇したとする。残存する履行義務を遂行するための予想コスト（CU48,000）が、残存する履行義務の帳簿価額（CU50,000）を超えないため、当該履行義務は不利とみなされない。

- 5.66 マージンがバッファーとして機能するため、コスト・トリガーによると状況の不利な変化が生じた期間よりも後の期間に企業がそれを認識する結果となる可能性がある。上記の例では、CU10,000 のマージン（収益 CU50,000 から費用 CU40,000

<sup>13</sup> 当該基準は「不利」という用語を用いていない。SOP第 81-1 号は「予想 (anticipated) 損失」、IAS第 11 号は「予想 (expected) 損失」と呼んでいる。

を控除したもの)が20X1年に認識され、CU2,000のマージン(収益CU50,000から費用CU48,000を控除したもの)が20X2年に認識される。したがって、20X1年に発生した状況の不利な変化は、20X2年まで認識されない。

- 5.67 コスト・トリガーのもう1つの帰結は、不利かどうかの判定に含めるコストについてのガイダンスが必要となることである。これは、企業がどのように履行義務を充足するのにかよってコストが変動する可能性があるからである。例えばそのコストには、契約を履行するための予想コスト、当該義務を法的に移転するためのコスト、あるいは契約を破棄して顧客との間で精算するためのコストが含まれるかもしれない。さらに、そのコストが契約を履行するためのコストである場合、それは財やサービスを提供するための直接費だけを含むべきなのか、あるいは契約を管理するための管理コストも含むべきなのだろうか？もちろんこれらは新しい問題ではないし、両ボードは契約が不利かどうかを決定するためにIAS第11号やSOP第81-1号と類似するガイダンスを採用することもできる。

#### **現在価格トリガー**

- 5.68 履行義務が不利なものとなるかどうかを決定するために、現在価格を用いる代替的なトリガー(すなわち、予想コストに加えてマージンも含むトリガー)についても両ボードは検討した。IFRSにおける明白なトリガーはIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従った測定値である。このトリガーは、保険者の会計方針が特定の最低要件を満たす不利かどうかの判定<sup>14</sup>を要求していない場合に、IFRS第4号「保険契約」ですでに用いられている。IAS第37号の測定値をトリガーとして用いることは、IAS第37号を適用した測定値が帳簿価額を上回った場合に履行義務が不利なものとなることを意味する。
- 5.69 IASBは現在、IAS第37号における現行の測定規定を議論している。この基準の1つの解釈は、この規定が(a)財務諸表日において第三者に当該義務を移転するために必要な金額と(b)財務諸表日において顧客との間で精算するための金額の、いずれか低い方で履行義務を測定することを企業に要求しているというものである。前者の測定値は現在出口価格と類似しているようであるし、後者は現在取引価格と整合している(すなわち、契約開始時に履行義務を取引価格で測定するアプローチと整合している)<sup>15</sup>。コスト・トリガーと対照的に、移転価格及び精算価格は両方ともマージンを含んでいる。

<sup>14</sup> IFRS第4号では「不利かどうかの判定」ではなく、「負債十分性テスト」が用いられる。

<sup>15</sup> 契約開始時における取引価格は、その時点において顧客と精算する金額の場合もある。

- 5.70 5.65 項の例を再度検討しよう。

労務費と材料費が全般的に上昇していると仮定する。また、20X1年12月31日において残存する履行義務のIAS第37号に従った測定値がCU56,000であるとする。（簡潔化のため、この例では移転のための金額と精算のための金額は同一であると仮定する。）当該金額が残存する履行義務の帳簿価額（CU50,000）を超えるため、履行義務は不利とみなされる。

- 5.71 予想コスト・トリガーとは異なり、マージンを伴ったトリガーではマージンのすべてが状況の不利な変化を吸収するバッファーとして機能することにはならない。したがって、不利な履行義務の再測定の方法によるが（この点については次のセクションで議論する）、より多くの状況の不利な変化が、その変化が生じた期間に認識されることとなる。上記の例では、20X1年12月31日に履行義務がCU56,000で再測定されると仮定して、CU4,000のマージン（収益CU50,000から費用40,000と再測定値CU6,000を控除したもの）が20X1年に認識される。CU8,000のマージン（収益CU50,000から費用CU48,000を控除し、20X1年の再測定値の戻入れCU6,000を加算したもの）が20X2年に認識される。したがって、マージンを伴ったトリガーは、利用者に対して状況の不利な変化に関する情報をよりタイムリーに提供することとなる。
- 5.72 しかし、マージンを伴ったトリガーは再測定の頻度を増やす可能性が高い。したがって、これは履行義務を財務諸表日ごとに再測定するアプローチにより近似することになる。5.39項で述べたように、そのようなアプローチは顧客との契約の大部分にとって必要以上に複雑となると両ボードは考えている。

#### 不利とみなされる場合、履行義務はどのように再測定されるべきか？

- 5.73 履行義務が不利とみなされる場合、それはトリガーと整合的な基礎に基づいて再測定されなければならないと両ボードは考えている。したがって、予想コストが帳簿価額を超える場合が再測定のトリガーであるならば、履行義務は改訂後の予想コストまで上方に再測定される。トリガーがIAS第37号に従った測定値のような現在価格であるならば、履行義務はその価格まで上方に再測定される。
- 5.74 トリガーと同様に、履行義務を履行するための予想コストで再測定するか、それともIAS第37号に従った測定値で再測定するかの主な差異は、再測定値にマージンが含まれるかどうかである。

- 5.75 5.65 項の例を再度検討してみよう。

20X1年12月31日に予想コストがCU11,000だけ上昇し、その結果履行義務がコスト・トリガーによっても現在価格トリガー（IAS第37号による）によっても不利とみなされたと仮定する。また、20X1年12月31日時点において、IAS第37号による測定値はCU59,000であったと仮定する。コンストラクター社は次のように表示する。

	コストで再測定		現在価格で再測定	
	20X1年	20X2年	20X1年	20X2年
	CU	CU	CU	CU
収益	50	50	50	50
再測定利得／（損失）	(1)	1	(9)	9
費用	(40)	(51)	(40)	(51)
マージン	9	-	1	8
履行義務の帳簿価額	51	-	59	-

- 5.76 履行義務が予想コストまで再測定された後、契約の残存部分に対するマージンはゼロである（履行義務がさらに不利にならないと仮定する）。履行義務がIAS第37号に従って再測定される場合、再測定値に含まれたマージンは契約の残存部分に対して報告される。

#### 再測定にマージンを含めることの適切性

- 5.77 5.9項で述べたように、履行義務の測定値はマージンを含むべきである。なぜなら、営利企業は通常、マージンを乗せずに顧客に対して財やサービスを移転することを約束するものではないからである。また、マージンを含むことはIAS第37号における不利な契約の測定規定と整合している。
- 5.78 履行義務の測定はマージンを含むべきであるが、そうすることは実務的でない場合が多い。IAS第11号やSOP第81-1号のような基準は、損失が見込まれる契約の再測定においてマージンを含むことを要求していない。不利な履行義務では企業が顧客に財やサービスを移転すると損失になることから、不利な履行義務をマージン抜きで測定するアプローチを支持する者もいる。他方で、再測定に含まれるべきマージンを算定するのは複雑である（特に観察可能な価格が存在しない場合）ことに着目する者もいる。
- 5.79 さらに、マージンを伴って不利な履行義務を測定する際における利益の認識パターンが直感に反すると考える者もいる。そのパターンは、履行義務がマージンを

伴って再測定された期間に追加的な費用が認識され、その後の期間において履行義務が充足されたときに追加的な収入が認識されることによって生じる。例えば 5.75 項の例では、再測定利得 CU9 とマージン CU8 が 20X2 年に認識されているが、顧客からの追加的な対価はない。また、過去の期間の再測定の戻入を認識することは、純利益の理解可能性を減少させると考える者もいる。

- 5.80 他方で、マージンを伴った再測定をする際の利益の認識パターンは、契約における企業の業績の忠実な表現であると考えられる者もいる。この見解の支持者は、(再測定より後の期間に認識される)追加的な収入は(5.75 項の例のように)収益以外の包括利益計算書の構成要素として表示することが可能であると考えられる。その表示は、収益額を顧客からの対価の額としながら、状況の変化を描写することとなる。また、その見解の支持者は、負債に関する不利かどうかの判定は伝統的な資産の減損判定のミラー・イメージであると指摘する。減損された資産の再測定値には通常マージンを含むため、不利な履行義務の再測定値もマージンを含むべきであると彼らは考える。

#### 不利かどうかの判定に関する選択肢の要約

- 5.81 したがって、両ボードは不利かどうかの判定に関して 2 つの主要な選択肢を有している。

	コスト・テスト	現在価格テスト
再測定 の トリガー	履行義務を充足するための企業の予想コストが、当該履行義務の帳簿価額を超える場合。	現在価格による履行義務の測定値(例えば IAS 第 37 号による)が、当該履行義務の帳簿価額を超える場合。
再測定	当該履行義務を充足するための企業の予想コストで当該履行義務を再測定する。	現在価格(例えば IAS 第 37 号による金額)で当該履行義務を再測定する。

- 5.82 両ボードの予備的見解は、コスト・テストを支持している。このアプローチは既存の基準の一部に見られるアプローチと同様であり、したがって現在の実務における再測定の頻度を大きく変えないだろうという理由からこのアプローチを支持する者もいる。他方で、本章で後に議論するように、現在価格テストが必要とされる履行義務の大部分は、代替的な測定アプローチの対象とすべきであると考えられるために、コスト・テストを支持する者もいる。

## 不利とみなされる場合にのみ履行義務を再測定することに関する懸念

- 5.83 本章でこれまで説明してきた両ボードが提案している測定アプローチは、次のようにまとめることができる。履行義務は当初、取引価格で測定される。この取引価格は、履行義務の基礎となる財やサービスの独立した販売価格の比率に基づいて各履行義務に配分される。当初、各履行義務に配分された金額は、履行義務が不利とみなされない限り事後に更新されない（当初測定は「固定」される）。本ディスカッション・ペーパーでは、両ボードが提案するこのアプローチを「取引価格を配分するアプローチ」という。
- 5.84 大抵の顧客との契約に関して、取引価格を配分するアプローチは企業の財務諸表利用者にとって意思決定に有用な情報をもたらすと両ボードは考えている。
- 5.85 しかし、提案しているアプローチが一部の契約（特に、結果が非常に変動的なもの）に対して意思決定に有用な情報をもたらさない場合があるのではないかとの懸念を有する者がいる。これらの契約では、当初固定された測定値では各財務諸表日における企業の履行義務についての意思決定に有用な情報を継続的に提供できないリスクがある。契約の結果の変動性は、不確実性が契約の重要な内在的性質である場合、基礎をなす財やサービスの価格が変動的である場合、又は契約期間（が長いこと）から、状況の著しい変化が生じる可能性が高い場合などに生じる。
- 5.86 具体的には、この立場からは履行義務が不利とみなされる場合にだけ再測定するアプローチに対して次のような懸念が表明されている。
- (a) **例外による再測定であること** このようなアプローチは、特に当初固定した測定値が大きな非明示的であるマージン・バッファーを含んでいる場合に、企業が状況の変化を識別及び認識しないリスクを高める。
- (b) **一方向の判定であること** 契約を不利なものにするほどではない不利な変化は、すべての有利な変化（契約が不利なものになることを妨げるような有利な変化を除く）と併せて無視される。これは両ボードの概念フレームワークにおける中立性の概念と矛盾する。状況が著しく変化する契約においては、そのような変化の発生につれてその変化を認識できないことは、利用者にとっての財務情報の意思決定有用性を減少させる。
- (c) **IAS 第 37 号と矛盾すること** IAS 第 37 号は各財務諸表日における現在キャッシュ・フローの見積りの使用を求めている。取引の一部（例えば、製品保証や返金の義務）は、IAS 第 37 号の範囲から収益認識基準の範囲の中に移る可能性が高いと両ボードは認識している。



## 不利とみなされる場合にのみ履行義務を再測定することに関する懸念 に対する対応

5. 87 両ボードは、不利とみなされる場合にだけ履行義務が再測定されることに関する懸念に対して、次の選択肢を検討している。

- (a) 収益認識基準の範囲
- (b) 開示
- (c) 一部の履行義務に対する他の測定アプローチ

### 収益認識基準の範囲

5. 88 取引価格を配分するアプローチが意思決定に有用な情報を提供しないかもしれない履行義務（例えば、非金融資産のデリバティブ契約を含めた金融商品）の多くについて、他の基準で取り扱うことができると考える者もいる。もしこれらの契約が公正価値で当初及び事後測定される場合、その公正価値に影響を与える**いかなる**状況の変化もそれが生じた期間に認識される。両ボードはこれらの義務を収益認識基準の範囲から除外することもあり得る。

5. 89 一部の保険契約は、取引価格を配分するアプローチが意思決定に有用な情報を提供しない可能性のある履行義務のもう 1 つの例である。保険契約の結果は、不確実性が保険契約の内在的な性質であり、これらの契約は多くの報告期間をカバーする場合が多いことから、非常に変動的になる可能性がある。このような理由から IASB は、取引価格を配分するアプローチに類似したアプローチをそのディスカッション・ペーパー「保険契約に関する予備的見解」（2007 年公表）において暫定的に却下している。その代わりに IASB は、各財務諸表日において保険契約が測定されるアプローチ（明示的測定アプローチ）<sup>16</sup> を暫定的に採用している。IASB と FASB<sup>17</sup> は保険契約に関する共同プロジェクトを進めているため、両ボードは保険契約についても収益認識基準の範囲から除外することがあり得る。

5. 90 しかし、金融商品や保険契約以外の履行義務の一部についても、取引価格を配分するアプローチでは意思決定に有用な情報が提供されない場合があると考える者もいる。例えば、

- (a) 変動的な価格をもつ財やサービスについての長期・固定価格での契約（例え

<sup>16</sup> IASB のディスカッション・ペーパーは未経過保険料アプローチ（IASB はこれを多くの短期間の契約には適切であると認識している）を議論している。このアプローチは取引価格を配分するアプローチと類似している。

<sup>17</sup> 2008 年 10 月に FASB は、IASB の保険契約プロジェクトに参加することを表明した。

ば、電力やコモディティに関するテイク・オア・ペイ契約)

- (b) 最終的な結果が特定の不確実な将来事象によって決まるような契約。例えば多くの保証契約や製品保証契約、顧客が選択権を有する契約やその他の（特に長期の）待機債務。このような契約では、履行義務を充足するために必要な資源の金額（数量）は非常に不確実になる可能性がある。
- (c) 大規模な建設プロジェクトなどのように、「高額な」品目を含む長期の契約。このような契約では、予想される資源の流出は非常に不確実又は変動的ではないかもしれないが、これらの契約の規模のために比較的小さな状況の変化であっても企業のキャッシュ・フローには重要となる可能性があり、履行義務が不利なものとなる場合だけではなく、その変動が生じる都度認識されるべきであると主張する者がいる。

## 開示

- 5.91 収益認識基準の一部として、企業の顧客との契約についての意思決定に有用な情報を強化するために、両ボードは開示を用いるつもりである。
- 5.92 開示によって、不利とみなされる場合にのみ履行義務を再測定することに関する上記の懸念に対応することができるかもしれないと考える者がいる。その立場では、企業の履行義務に影響を与えるような状況の変化について、開示の規定が企業の財務諸表利用者にとって十分な情報を提供するものであれば、履行義務の再測定は必要ではないと考える。
- 5.93 追加的な開示を支持する立場では、単一の単純明快な測定アプローチを規定することの利点は、そのアプローチが一部の契約についてやや意思決定有用性に劣る情報を提供する可能性があるという欠点に勝ると考える。そのような契約については、単一の測定アプローチによって提供される情報の意思決定有用性を高めるような開示を求めることが可能と考えるのである。
- 5.94 しかし他方で、両ボードの概念フレームワークは、開示は十分な認識及び測定の代用ではないと述べていることに留意が必要である。

## 一部の履行義務に対する他の測定アプローチ

- 5.95 範囲の決定や開示によっては、両ボードが提案している測定アプローチを一部の契約に適用することに関する懸念に十分に対応することができないと考える者がいる。そのため、彼らは収益認識基準がこれらの契約について異なる測定アプローチを提供することが必要であるかもしれないと考える。そのアプローチにおい

ては、履行義務は不利とみなされる例外的な場合だけでなく、各財務諸表日に（いずれの方向にも）測定されることとなる。

- 5.96 代替的な測定アプローチの支持者は、収益認識基準の範囲が非常に広がる（最も単純な取引から最も複雑な取引までをカバーする）であろうという点に着目する。したがって、最も複雑な取引にも対処できる単一の測定アプローチが採用されない限り、2つ以上の測定アプローチが必要になると彼らは考えている。彼らの見解では、取引価格を配分するアプローチは最も複雑な取引には対処できない。
- 5.97 もし仮に両ボードが一部の履行義務に対して代替的な測定アプローチを規定するとしたら、両ボードはどの種類の履行義務が当該代替的なアプローチの対象となるのかを示す必要がある。2つの測定アプローチの間に線を引くのは困難だろう。どのような線引きも多少恣意的にならざるを得ず、原則主義のアプローチとも矛盾する。
- 5.98 しかし、もし両ボードが取引価格を配分するアプローチを収益認識基準に採用し、かつ、保険プロジェクトの現在の方向性を維持するのであれば、両ボードはいずれ線引きをしなければならないことを認識している。なぜなら、保険契約には、そこで扱われないならば収益認識基準によって会計処理されるであろう要素を含んでいるためである。
- 5.99 保険契約のためだけの明示的な測定アプローチをもつ代わりに、両ボードは特定の性質（例えば、非常に変動的な結果を伴う）を有する契約に適した第2の測定アプローチを収益認識基準において開発することも考えられる。その第2のアプローチは保険契約の一部にも適用することができるかもしれない。その場合、これらの性質を伴わない保険契約は取引価格を配分するアプローチに従って会計処理されることとなる。
- 5.100 仮にこの2つのアプローチが当初測定において整合的である（すなわち、両者がともに取引価格による測定を用いている）ならば、事後測定に2つのアプローチをもつことは必ずしも矛盾とはならないだろう。むしろ、その2つのアプローチの間に注意深く線引きを行うならば、取引価格を配分するアプローチを用いることは、第2の明示的な測定アプローチの合理的な近似値を企業が得るための、より負担の少ない方法であると考えられることができる。
- 5.101 両ボードは他の測定アプローチを適用すべきか、あるいはそれをどのように適用すべきかに関する予備的見解を表明していない。しかし、付録Bは事後測定の代替的なアプローチを議論している。

## 要 約

- 5.102 履行義務の測定は、企業が顧客に財やサービスを提供する義務及び報告期間中の契約における企業の業績に関する意思決定に有用な情報を描写しなければならない。
- 5.103 両ボードは、履行義務は取引価格（顧客が約束した対価）で当初測定されなければならないと提案している。契約が複数の履行義務で構成されている場合は、企業は当該取引価格を、当該履行義務の基礎となる財やサービスの独立した販売価格の比率を基にして履行義務に配分することとなる。
- 5.104 履行義務の事後測定は、財やサービスを顧客に移転するという企業の義務の減少を描写するものでなければならない。履行義務が充足されるときに、認識される収益の額は、充足された履行義務に契約開始時において配分された取引価格の金額である。この結果、契約期間にわたって企業が認識する収益の総額は取引価格と等しくなる。
- 5.105 契約開始後、履行義務が不利とみなされない限り、履行義務の測定値を更新するべきではないと両ボードは提案している。履行義務の充足に要する企業の予想コストが履行義務の帳簿価額を超える場合、履行義務は不利とみなされる。この場合、履行義務は当該義務を充足するための企業の予想コストで再測定され、企業は契約損失を認識することとなる。
- 5.106 不利とみなされる場合にのみ履行義務を再測定するという測定アプローチについて懸念を抱く者もいる。その立場では、両ボードが提案する測定アプローチは、一部の契約（例えば、非常に変動的な結果を伴う契約）について、財務諸表の利用者にとって意思決定に有用な情報を提供しないと考える。
- 5.107 取引価格を配分するアプローチに対するこれらの懸念にどのように対処すべきかについて、両ボードは予備的見解に達していない。しかし、両ボードは範囲、開示及び一部の契約に対する他のアプローチを検討しているところである。

### 回答者への質問

#### 質問 10

両ボードが提案しているモデルにおいて、履行義務は当初の取引価格で、当初測定されます。その後、履行義務の測定値は不利とみなされる場合に限り更新されます。

- (a) 履行義務が取引価格で当初測定されることに同意しますか？その理由は？
- (b) 履行義務を充足するための企業の予想コストが履行義務の帳簿価額を超える場合に、

履行義務は不利とみなされ、当該予想コストで再測定されるということに同意しますか？その理由は？

- (c) 提案されている測定アプローチでは、各財務諸表日における意思決定に有用な情報を提供しないこととなるような履行義務はありますか？そう考える理由は？その場合、その義務のどのような性質が、当該アプローチを不適切なものとしていますか？例を挙げてください。
- (d) 収益認識基準における履行義務の中には、他の測定アプローチの対象とすべきものがあると考えますか？それはなぜですか？その場合、例を挙げ、あなたが用いるであろう測定アプローチについて説明して下さい。

### 質問 11

両ボードは、契約当初において取引価格を履行義務に配分しなければならないと提案しています。したがって、契約獲得コスト（例えば、販売コスト）を回収するために顧客に請求する金額は何であれ、履行義務の当初測定値に含まれます。両ボードは、これらのコストが他の基準によって資産として認識することが適格とされないのであれば、費用として認識すべきであると提案しています。

- (a) 契約獲得コストを回収するために顧客に請求する金額を、履行義務の当初測定値に含めるということに同意しますか？その理由は？
- (b) どのような場合に、契約の組成コストを発生に応じて費用として認識することが、企業の財政状態及び業績に関して意思決定に有用な情報を提供しないこととなりますか？例を挙げ、理由を説明して下さい。

### 質問 12

取引価格は、企業の履行義務の基礎となる財又はサービスの独立した販売価格を基にして履行義務に配分しなければならないということに同意しますか？その理由は？反対の場合、何を基にして取引価格を配分しますか？

### 質問 13

企業が財又はサービスを別々に販売していない場合、取引価格を配分するために、その財又はサービスの独立した販売価格を企業が見積ることに同意しますか？その理由は？（もしあれば、）どのような場合に見積りの使用が制限されるべきですか？

## 第6章 現行実務に対する潜在的影響

### イントロダクション

- 6.1 これまでの章は契約に基づく収益認識モデルに関する両ボードの予備的見解を議論している。本章はそのモデルがどのように現行実務に影響を与える可能性があるかを議論する。
- 6.2 一部の者にとっては、提案しているモデルが本ディスカッション・ペーパーへの回答及び両ボードの今後の議論によってまだ変更される余地がある中で、そのモデルの影響を議論することは時期尚早であるように思われるだろう。しかし、プロジェクトのこの段階において、提案しているモデルが大幅に変更する可能性のある現行実務の領域のいくつかを明らかにすることは有用であると両ボードは考えている。
- 6.3 顧客との契約の多くについて、提案しているモデルは企業が収益を認識する方法を変えることはないだろう。例えば、企業及び顧客が双方の約束を販売時点で遂行するような通常の小売取引における収益認識の方法は、提案しているモデルによって変更されることはないだろう。また、収益認識が財やサービスの顧客への移転をすでに反映している多くの長期契約について、企業が収益を認識する方法も、提案しているモデルによって大幅に変更されることはないだろう。
- 6.4 しかし、その他の取引に関しては、提案しているモデルが現行実務に重大な影響を与える可能性があるとして両ボードは考えている。本章は次のような潜在的影響を議論する。
- (a) 契約に基づく収益認識原則の使用 (6.7 項から 6.21 項)
  - (b) 履行義務の識別 (6.22 項から 6.35 項)
  - (c) 見積りの使用 (6.36 項から 6.42 項)
  - (d) コストの資産化 (6.43 項から 6.46 項)
- 6.5 両ボードは上記の領域に限らず、両ボードが提案しているモデルの適用が企業の収益に影響を及ぼすと回答者が考える現行実務のすべての領域について、コメントを求めている。
- 6.6 本章で議論した潜在的な影響は取引価格を配分するアプローチを基礎としている。つまり、他の測定アプローチ (付録 B) の潜在的影響についてはここでは検討していない。

## 契約に基づく収益認識原則の使用

- 6.7 両ボードの予備的見解では、顧客との契約における企業の正味のポジションが履行義務充足の結果として増加する場合、企業は収益を認識しなければならない。企業は顧客に対して財やサービスを移転するときに履行義務を充足する。この原則は、顧客との契約のすべてに対して整合的に適用可能であると両ボードが考えているものであり、収益認識基準に関して両ボードが提案しているモデルの核心である。
- 6.8 既存の基準の多くは、収益を認識するために（約束された財やサービスの引渡しを通じての）履行義務の充足を非明示的に必要としているため、この原則と整合的である。例えば、多くの基準は FASB 概念書第 5 号「営利企業の財務諸表における認識と測定」の概念を基礎としており、それは収益認識に関して次のように記載している。
- 2つの条件（実現した又は実現可能であること、かつ稼得されること）は通常、顧客に製品又は商品が引き渡された時点若しくはサービスが提供された時点において満たされ、製造及び販売活動による収益は・・・通常販売時点（通常は引渡しを意味する）において認識される [第 84 項(e)、脚注省略]。
- 6.9 同様に IAS 第 18 号は、財の販売からの収益は履行義務が充足されたときに認識すべきであることを示唆している。なぜなら、企業が収益を認識できるのは顧客に対して財の所有に係るリスクと経済価値及び支配を移転したときに限られるからである。
- 6.10 しかし基準によっては両ボードが提案する収益認識原則と矛盾するものもあり、重大な影響を受ける可能性がある。例えば、企業の顧客との契約ではなく、資産（例えば、現金、契約が存在しない棚卸資産及び契約下にある棚卸資産など）の増加を基礎として収益が認識される場合がある。

### 現金主義の収益認識に対する潜在的影響

- 6.11 場合によっては、顧客との契約における企業の正味のポジションの増加からではなく、現金の増加によって収益が認識されることがある<sup>18</sup>。例えば、回収可能性が合理的に保証されない場合、企業は顧客から現金を受け取るまで収益を認識しない。このような場合、企業はすでに顧客に対して約束された財やサービスを移転しており、したがって履行義務を充足しているかもしれない。しかし、支払の受取りまでいかなる収益も認識されないこととなる。

<sup>18</sup> 本セクションは企業が約束された財を移転するのと同時に現金を受け取る小売取引に言及していない。これらの取引では、実務上、企業は単に借方「現金」と貸方「収益」を記帳するだけであるが、概念的には履行義務の充足によって収益を認識している。

- 6.12 現行実務においては、支払に対する回収可能性を収益認識の規準として用いている場合がある。したがって、回収可能性が合理的に保証されない場合、収益認識は企業の正味の契約ポジションの増加によってではなく、現金の増加によって決定される。
- 6.13 回収可能性が合理的に保証されない場合では、両ボードが提案しているモデルによると、(他の規準がない限り) 現行実務よりも前倒しに収益が認識される結果となり得る。これは、提案しているモデルは現金回収ではなく、顧客に対する資産の移転(及びその結果としての契約における企業の正味のポジションの増加)を基礎として収益を認識することとなるからである。
- 6.14 しかし、回収可能性は契約における企業の権利の測定(すなわち、顧客による支払の不確実性が権利の測定にどのように反映されるべきか)にも関係している。両ボードはこの問題及びこの問題が履行義務に配分される契約の取引価格の金額に与える潜在的な影響について、まだ議論していない。

### **契約が存在しない棚卸資産の会計処理に対する潜在的影響**

- 6.15 現行実務においては、顧客との契約が存在しないにもかかわらず、棚卸資産の価値が増加することによって収益を認識する場合がある。例えば、一部の生物学的製品、農産品及び採掘製品における価値の増加は、顧客との契約がなされる前であっても収益認識につながる(例えば、IAS 第41号「農業」及びSOP 第85-3号「農業生産者及び農業協同組合の会計処理」)。このような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及び概念フレームワークにおける認識原則と整合している。
- 6.16 本プロジェクトでは、両ボードはこうした企業の棚卸資産の測定方法を変更することを意図していない。しかし、両ボードが提案しているモデルでは、企業は顧客との契約を有している場合に限り収益を認識する。したがって、これらの企業が棚卸資産の価値の増加を収益として表示することを認めず、代わりに当該増加を包括利益のもう1つの要素として表示すべきかどうかについて、両ボードは検討する必要がある。

### **契約下にある棚卸資産の会計処理に対する潜在的影響**

- 6.17 既存の基準の中には、顧客との契約下にある棚卸資産の価値の増加から収益を認識するものもある。例えば、IAS 第11号及びSOP 第81-1号「建設型及びある種の製造型契約の業績の会計処理」における建設及び製造型契約の収益認識を考えてみよう。これらの基準では、企業の活動は棚卸資産の価値を増加させる場合があ



り、その価値の増加は（他の必要な条件のすべてが満たされることを前提にして）収益の認識につながることもある。

- 6.18 提案しているモデルは、契約の下で製造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正味のポジションの増加に焦点を当てている。第4章で議論しているように、企業の建設活動が顧客に対して連続的に資産を移転する場合（したがって、連続的に履行義務を充足する場合）、建設段階にある建設型契約に対する収益認識の現行実務は、両ボードが提案しているモデルによって重大な影響を受けることはないだろう。つまり、顧客が建設中の資産を支配している場合、現行実務にはなんら重大な変更はないこととなる。
- 6.19 しかし、建設活動が顧客への資産の移転につながらない場合（したがって履行義務を充足しない場合）、契約における企業の正味のポジションは増加せず、建設段階においては収益が認識されないこととなる。つまり、顧客が建設中の資産を支配していない場合、収益認識のパターンは現行実務から大きく異なる可能性がある。
- 6.20 両ボードが提案している契約に基づく収益認識原則は、SOP 第 81-1 号における収益認識の基礎と整合的である。例えば、第 22 項は次のように述べている。

買手の仕様に基づく設備の建設、財の製造、又は関連するサービスの提供に関する大部分の契約においては、買手及び売手（建設業者）の双方が強制可能な権利を獲得する。契約の具体的な履行を要求する買手の法的権利は、作業が進捗するのに応じて仕掛品に対する権利を販売することに、建設業者が実質的に合意したことを意味する。この見解は建設業者の法的権利とも整合している。建設業者は通常、仕掛品に対する所有権を主張できず先取特権を有するに過ぎない。買手がいつでも自由に仕掛品を引き取ることができる権利は（通常ペナルティを伴うが）、この見解を支持する追加的な証拠を提供する。したがって、現実に行われている事業活動は、経済的な意味において、履行は実質的に作業の進捗に応じて生じる連続的な販売（所有権の移転）である、という概念を支持している。

- 6.21 現在、「所有権」が顧客に連続的に移転しない（すなわち、顧客が建設中の資産を支配していない）にもかかわらず、建設型契約の期間にわたって収益を認識している企業があることを両ボードは理解している。このような場合、両ボードが提案しているモデルでは、棚卸資産が顧客に移転するまでは収益の認識を認めない。これは現行実務と大きく異なるかもしれない。

## 履行義務の識別

- 6.22 両ボードが提案しているモデルでは、履行義務の定義を満たす契約における約束（非明示的か明示的にかかわらず）は、別々に会計処理される可能性がある。その履行義務が充足されるとき、企業は契約開始時において当該履行義務に配分された金額で収益を認識することとなる。
- 6.23 両ボードが提案している履行義務の定義は、現行実務における顧客との契約上の「提供物」又は契約の「要素」の概念と一般的に整合していると両ボードは考えている。したがって、両ボードが提案しているモデルを適用することは、多くの取引において、同じ会計単位をもたらすことになるだろう。
- 6.24 しかし、既存の基準は提供物又は要素を定義していない。その結果、類似する契約上の約束が異なるように会計処理されることがあり得る。両ボードが提案する履行義務の定義を適用することによって、企業が契約上の約束を現行実務よりも整合的に会計処理することができるようになると両ボードは考えている。
- 6.25 両ボードが提案しているモデルによる履行義務の識別が、現行実務と異なる可能性がある3つの領域は次のとおりである。
- (a) 引渡後のサービス
  - (b) 販売インセンティブ
  - (c) 工事契約の分割

### 引渡後のサービス

- 6.26 多くの製品が、別々には販売されないものの、契約に含まれているとみなされることが多い製品保証やメンテナンスなどの引渡後のサービスを伴って販売されている。したがって、製品と引渡後のサービスの両者に対する収益の総額は、製品の引渡時に認識されることが多い。引渡後のサービスを提供するための予想コストは製品の引渡時に見越し計上され、収益が認識されるときに費用として認識される。その後、引渡後のサービスに係る実際コストが発生したときに、当初見越し計上された金額が、費用として認識された実際コストを相殺するために戻し入れられる。
- 6.27 このシナリオの一般的な例は、製品販売に含まれる標準的な製品保証である。標準的な製品保証義務（すなわち、別々に販売されていない製品保証）は、両ボードが提案しているモデルにおける履行義務の定義を満たす。しかし、現状においてこれらの製品保証は、IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」やSFAS第

5号「偶発事象の会計処理」のような基準に従って会計処理されていることが多い。したがって、標準的な製品保証に係る収益（場合によっては利益）は、保証サービスが提供されるよりも前に、関連する財の販売時点において認識されている。

- 6.28 両ボードが提案しているモデルでは、標準的な製品保証（及び他の同様の引渡後のサービス）は履行義務として会計処理されることとなり、それらが別々に販売されるかどうかにかかわらず、約束された製品保証又は他のサービスが顧客に提供されたときに限り収益が認識されることになる。したがって収益は、製品が顧客に移転した時点及び製品保証サービスが顧客に移転する期間にわたって認識されることになる。この収益認識パターンは顧客への資産の移転をより良く表しており、したがって財務諸表の利用者にとってよりレリバントな情報をもたらすと両ボードは考えている。
- 6.29 提案しているモデルにおけるこれらの義務の測定についても、現行実務とは異なる可能性がある。提案しているモデルでは、基礎となるサービスが別々に販売されるかどうかにかかわらず、顧客対価の一部がこれらの義務に配分される。通常、その配分はマージン部分を含むが、現行実務では、履行義務は当該履行義務を充足するための企業の予想コストによって測定されている場合がある。

### 販売インセンティブ

- 6.30 販売インセンティブは、現行実務とは異なる会計処理がなされるかもしれない契約上の約束のもう1つの例である。企業は「無料の」製品、サービス、カスタマー・ロイヤルティ・プログラム、あるいは他の便益によって、顧客が契約を締結するように促すことがよくある。企業はこのような契約上の約束を、それが充足されたときに収益となるような履行義務としてではなく、追加的なマーケティング費用として契約開始時点で処理することがある。
- 6.31 第3章で議論しているように、履行義務を識別することには困難な場合があり、契約の事実や状況に基づく判断が要求される。しかし、両ボードが提案する履行義務の定義は、企業が履行義務を現在よりも一貫して識別するための有用なフレームワークを提供すると両ボードは考えている。約束された財又はサービスは販売インセンティブとして意図されているかもしれないが、それらの約束が履行義務の定義を満たすのであれば、取引価格の一部はその履行義務に配分され、それが充足されたときに収益として認識されることになる。
- 6.32 例えば、一定数のロイヤルティ・ポイントを他の財やサービスの契約の一部として提供する企業の約束は、履行義務の定義を満たすこととなる。この約束されたロイヤルティ・ポイントは顧客に資産を移転するという企業の約束を表す。顧客

がこれらのロイヤルティ・ポイントを引き換えるのに応じて、あるいはポイントが失効するのに応じて、企業は収益を認識する。その収益認識のパターンは IFRIC 解釈指針第 13 号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」に従ったパターンと整合するだろう。

- 6.33 しかし、顧客との契約における提供物又は契約の要素として会計処理されていない販売インセンティブや他の販売促進のための約束に関する現行実務は、提案しているモデルによって変更されることになることになると両ボードは考えている。

### 工事契約の分割

- 6.34 IAS 第 11 号及び SOP 第 81-1 号によれば、契約の要素が顧客と別々に交渉されている場合、建設型の契約は分割されることとなる。両ボードが提案しているモデルでは、契約の要素が別々に交渉されているということが、当該要素を別個の履行義務として会計処理するかどうかを決定しない。こうした考え方の代わりに、提案しているモデルでは、契約において約束している各資産を潜在的な別個の履行義務とする。したがって、顧客に資産を連続的に移転する契約は事実上、連続した一連の履行義務を構成する。
- 6.35 第 3 章及び第 4 章で議論したように、企業はこれらの履行義務について、（各履行義務が別々に顧客と交渉されているかどうかを基礎とするのではなく）約束した資産が顧客に移転する時点为基础として別々に会計処理する。結果として、顧客に資産を連続的に移転する建設型の契約は、現在よりもより多くの会計単位に分割される可能性があること両ボードは認識している。

### 見積りの使用

- 6.36 両ボードが提案しているモデルでは、顧客への資産の移転は収益の認識時点を決定するが、両ボードが提案するモデルにおいて認識される収益の金額は、企業が用いる見積販売価格に依拠することが多い。第 5 章で議論しているように、両ボードが提案しているモデルは契約開始時に取引価格（すなわち顧客対価）を、基礎となる財やサービスの独立した販売価格を基に履行義務へ配分することによって履行義務を測定する。
- 6.37 独立した販売価格が観察できない場合、それは見積られることになる。配分目的のために販売価格を見積ることは IFRS の重大な変更ではないかもしれない。IFRS における収益認識基準は、契約における識別された要素に取引価格を配分する際に見積りを用いることを禁じていない。

- 6.38 しかし米国会計基準においては、販売価格を見積ることは既存の基準の一部（特にソフトウェア取引）にとって重大な変更となるだろう。AICPA の SOP 第 97-2 号「ソフトウェアの収益の認識」は、未引渡項目の販売価格に関するベンダー固有の客観的証拠（VSOE）がない場合は、引渡済項目の収益を繰り延べることを規定している。提案しているモデルにおける見積りの使用は、未引渡しの財やサービスの販売価格に関する VSOE がいない場合であっても、引渡済みの財やサービスの収益を認識することになるだろう。
- 6.39 同様にEITF第 00-21 号「複数の提供物を有する収益契約」も、引渡済項目を別個の提供物として会計処理するためには、未引渡項目の販売価格に関する客観的かつ信頼できる証拠を要求している。しかし、その証拠はベンダー固有である必要はない。むしろ、企業は同一又は類似製品を販売する他のベンダーを参照することも認められている<sup>19</sup>。提案しているモデルでは、見積りの使用によって、未引渡しの財やサービスの販売価格に関するVSOE又は客観的かつ信頼できる証拠を企業が有しているかどうかにかかわらず、引渡済みの財やサービスについての収益を企業が認識することとなる。
- 6.40 EITF 第 00-21 号と両ボードが提案しているモデルの間のもう 1 つの差異は、残存法の利用可能性に関連する。残存法では、契約における残存する履行義務（又は項目）は、これらの項目の販売価格に関する客観的かつ信頼できる証拠を用いて測定される。その測定値と取引価格総額との差額が引渡済みの項目に対する収益として認識される。両ボードが提案しているモデルは残存法を認めていないが、EITF 第 00-21 号は特定の場合におけるその使用を規定している。
- 6.41 第 5 章で議論しているように、両ボードが提案しているモデルは取引価格の総額を基礎となる財やサービスの独立した販売価格の比率に基づいて履行義務に配分する。販売価格が観察できない場合、それを見積ることとなる。
- 6.42 見積りは、観察される金額よりもより主観的かつ複雑である。したがって既存の基準の中には、作成者による潜在的な濫用を防止し、執行可能性及び監査可能性を改善するために、その使用を制限しているものがある。しかし、(SOP 第 97-2 号の VSOE のように) 測定の信頼性のしきい値を規定し、見積りの使用を制限している基準は、両ボードの考えでは契約における企業の経済的ポジション及び業績を忠実に表現しているとはいえない会計単位及び収益認識のパターンを創出することが多い。

<sup>19</sup> 2008 年 11 月、EITFはパブリック・コメントに付すためにEITF第 08-1 号草案「単一の会計単位の収益認識」を公表することを合意した。EITF第 08-1 号はEITF第 00-21 号を改訂し、残存する提供物の価格が観察できない場合、残存する提供物の測定をするために、企業が独立した販売価格の最善の見積りを用いることを許容するものである。

## コストの資産化

---

- 6.43 両ボードは、新しい収益認識基準が、顧客との契約に関連するコストの会計処理に関するガイダンスを含むことを意図していない。したがって、コストは他の基準によって資産化の対象とならない限り、その発生時に費用として認識されることとなる。他の基準によって資産化の対象となるコストの例には棚卸資産原価及びソフトウェア開発費が含まれる。
- 6.44 多額の契約の組成コストを伴った契約は、この予備的見解の影響を受けるかもしれない。ある場合では、これらのコストがその後の期間に回収可能であるとみなされるのであれば、資産化されることが多い。そうでない場合は<sup>20</sup>、企業は契約獲得のためのコストを発生時に費用として認識するものの、それを相殺するために収益も認識される。前に述べたように、収益は履行義務が充足されたときに認識されるというのが両ボードの予備的見解である。したがって、収益は契約開始時に認識されることはないし、契約獲得コストを相殺することもない。
- 6.45 この潜在的影響の一般的な例として、契約獲得のための販売コミッションや他のマーケティング費用がある。もしこれらのコストが他の基準に従って資産化の対象とならないのであれば、それらは発生時に費用として認識されることになる。契約開始時にはいかなる収益も認識されない（履行義務が充足されない限り）ため、この結果、契約獲得時に損失が認識されることとなるかもしれない。
- 6.46 取引価格を配分するアプローチは、取引価格の総額を履行義務に配分するのではなく、企業が取引価格の総額から一定の契約獲得コストを控除した金額を配分できるように修正することもできるのではないかという指摘がある。この結果、いくらかの収益が契約開始時に認識されるものの、その時点では利益は認識されないこととなる。このアプローチはIASBがディスカッション・ペーパー「保険契約に関する予備的見解」で提案している測定アプローチの適用法Aと同じものである。

## 要約

---

- 6.47 多くの契約について（特に一般的な小売取引について）は、提案されている収益認識のモデルは、仮に変更があったとしても、ほとんど変更を生じさせない。しかし、一部の状況では、両ボードの提案しているモデルの適用が現行実務と異なることがある。例えば、次のような点がある。

<sup>20</sup> 例えば、SFAS第51号「有線テレビ会社の財務報告」

- (a) **契約に基づいた収益認識原則の使用** 企業は、履行義務の充足の結果、顧客との契約における正味のポジションが増加することによって収益を認識する。現金、顧客との契約がない場合の棚卸資産及び顧客との契約がある場合の棚卸資産（ただし、まだ顧客には移転していない）などの資産の増加は収益認識のトリガーとはならないこととなる。例えば、現在工事契約の収益を認識している企業は、顧客が建設の進捗に応じて支配を獲得する場合にだけ、建設期間中に収益を認識することとなる。
- (b) **履行義務の識別** 現行実務では、同種の契約上の約束を異なった方法で処理する場合がある。例えば、一部の保証又はその他の引渡後のサービスは、契約の「提供物」や「要素」として処理するのではなく、費用を見越し計上する処理がなされている。提案しているモデルでは、企業はこれらの義務を履行義務として処理することとなり、それらが充足されたときに収益が認識されることとなる。
- (c) **見積りの使用** 既存の基準は、両ボードが提案しているモデルよりも見積りの使用を制限している。例えば、未引渡項目の販売価格について客観的かつ信頼できる証拠がなければ、企業は引渡済項目の収益を認識しないことがある（例えば、EITF 第 00-21 号及び SOP 第 97-2 号）。対照的に、提案しているモデルでは、企業は未引渡しの財やサービスの独立した販売価格を見積り、財やサービスが顧客に提供された時点で収益を認識することとなる。
- (d) **コストの資産化** 現在、企業は契約獲得コストを資産化することがある。提案しているモデルにおいては、他の基準において資産化が適格とされた場合に限りコストが資産化される。例えば、顧客との契約を獲得するために販売員に支払われるコミッションは、他の基準において資産化が適格とされるような資産を一般的には創出しない。したがって、企業はそのようなコストを発生都度費用として認識することとなるが、そのタイミングは収益が認識される期間と同じではないかもしれない。

## 付録 A 設例

A1 次の設例は、提案している収益認識モデルを説明している：

- 設例 1：複数要素契約（A4-A9 項）
- 設例 2：見積販売価格を伴う複数要素契約（A10-A18 項）
- 設例 3：製品保証付きの財の販売（A19-A23 項）
- 設例 4：多くの報告期間にまたがる収益の配分（A24-A31 項）
- 設例 5：建設－資産の連続的な移転（A32-A42 項）
- 設例 6：建設－資産の非連続的な移転（A43-A45 項）
- 設例 7：返還不能な前払い－当初の収益認識なし（A46-A48 項）
- 設例 8：契約の組成コスト（A49-A51 項）

A2 各設例の目的は、提案しているモデルのある側面を説明することである。このため、これらの設例は特定の産業の一般的な取引を代表するものになっていないかもしれない。説明されるモデルの側面については各設例の導入部で示されている。

A3 簡潔化のため、すべての設例は貨幣の時間価値を無視している。



## 設例 1：複数要素契約

- A4 本設例は、企業がどのようにして別個の履行義務を識別し、測定するかを説明する。次を考えてみよう。

2月29日に、ベンダー社は顧客との間で引渡時払いの条件でCU15,000の製造装置を提供し、配送の上据え付けるという契約を締結する。ベンダー社はその装置を3月31日に引き渡し、それを4月中に据え付ける。その装置の所有権は引渡時に当該顧客へ移転する。

ベンダー社は、それぞれCU14,000とCU2,000でその装置（引渡サービスを含む）と据付けサービスを別々に販売している。ベンダー社は配送サービスを装置とは別々には販売していない。簡潔化のために製品保証又はその他の履行の保証は無視する。

- A5 装置、配送サービス及び据付けサービスは別々に販売することができる。したがって、それらの財とサービスは明らかに資産である。ベンダー社は配送サービスを別々には販売しないが、それは1つの資産である（他の企業がそのようなサービスを別々に販売しているという事実によって証拠づけられる）。したがって、当該装置、当該配送サービス及び当該据付けサービスを提供するというベンダー社の約束はそれぞれ履行義務である。
- A6 ベンダー社がそれらの履行義務を別々に会計処理するかどうかは、その基礎となる資産がどの時点で顧客へ移転されるかに依拠する。装置は当該顧客がその支配を得る時点（つまり、その装置が当該顧客の資産になる時点）の3月31日に移転されている。また、当該顧客はその装置を取得する時点で配送サービスも受け取る。その財が輸送中である間には、資産は当該顧客へ移転されていない（その期間中は、配送サービスがベンダー社に対して、**ベンダー社**の棚卸資産の場所を変更するという便益を与えている）。当該顧客は装置が据え付けられるときに、据付けサービスを受領する。つまり、据付けサービスは当該顧客の資産の価値を増加させる。

- A7 したがって、顧客への資産の移転のパターンを反映するため、ベンダー社は装置と配送サービスの義務を結合し、それらを据付けサービスの義務とは別々に会計処理する。ベンダー社は、CU15,000 の取引価格を以下のようにそれらの別個の履行義務へ配分する。

	独立した販売価格	割引の配分	履行義務の測定
	A	B	A-B
	CU	CU	CU
機械と配送	14,000	875 <sup>(a)</sup>	13,125
据付け	2,000	125 <sup>(b)</sup>	1,875
合計	16,000	1,000	15,000

(a)  $CU1,000 \times (CU14,000 \div CU16,000)$   
(b)  $CU1,000 \times (CU2,000 \div CU16,000)$

- A8 ベンダー社は、装置が顧客へ移転された3月31日に装置と配送サービスの履行義務を充足させる。ベンダー社は、4月に据え付けサービスが進行するにつれて据付けサービスの履行義務を充足させる。したがって、ベンダー社の正味の契約ポジションと収益認識は次のようになる。

	月末の正味の契約 ポジション	月間の収益認識額
	CU	CU
2月	—	—
3月	(1,875) <sup>(a)</sup>	13,125
4月	—	1,875

(a) 顧客が装置の引渡時点で支払を行っているため、3月31日現在で残存する権利はない。したがって、ベンダー社の3月31日時点の正味の契約ポジションはCU1,875の契約負債（残存する履行義務へ配分された金額）となる。

- A9 装置の支配が、据付けが完了するまで顧客へ移転しない場合には、据付けサービスの義務は据付作業の進捗につれてではなく、それが完了した時点のみに充足されることになろう。その場合には、資産（機械、配送及び据付け）は、顧客へ同時に移転することになり、履行義務を分ける必要はないであろう。したがって、ベンダー社は、4月に据付けサービスが完了した時点でCU15,000の収益を認識することになる。

## 設例 2：見積販売価格を伴う複数要素契約

A10 本設例は、企業が、財又はサービスを別々に販売していない場合に、企業がどのようにして履行義務の基礎となる財又はサービスの独立した販売価格を見積るかを説明する。また、提案しているモデルにおいては現行実務と比べ、企業がより多くの履行義務を別々に会計処理する可能性があることを説明する。次の設例を考えてみよう。

20X0年1月2日に、ソフトウェア社は、顧客のためにソフトウェア・プログラムを開発し、かつ、2年間のソフトウェア・サポートを提供する契約を締結する。そのソフトウェアは20X0年6月30日に移転され、ソフトウェア・サポートは以後2年間にわたって提供される。当該顧客は、そのソフトウェアの引渡時にCU400,000の取引価格のすべてを支払う義務を負う。

A11 ソフトウェアとサポート・サービスを移転するというソフトウェア社の約束は履行義務である。それらの資産は異なる時期に顧客に移転するため、ソフトウェア社は当該履行義務を別々に会計処理する。

A12 ソフトウェア社は、この特定のソフトウェアやカスタマー・サポートを別々に販売していないため、同社はそれぞれについて独立した販売価格を見積る。そのソフトウェアとカスタマー・サポートの独立した販売価格を算定するための合理的なアプローチは、(a)ソフトウェア開発とサポート提供に必要なコストで加重された稼働時間と(b)それぞれに必要なマージンを見積ることである、とソフトウェア社は判断した。

A13 当該ソフトウェアの開発にはプログラマーの稼働として2,000時間を要することから、時間当たりの労務コストをCU100（間接費の回収を含む）として、総額CU200,000のコストがかかるとソフトウェア社は見積っている。また同社は、1年目に600時間、2年目に400時間のサポートを1時間当たりCU70の労務コスト（間接費の回収を含む）で提供することを見積っている。したがって、年間の見積りサポート・コストは1年目がCU42,000であり、2年目がCU28,000となる。

A14 ソフトウェア社は、カスタマー・サポートよりも顧客の仕様に従ったソフトウェアの開発により大きなマージンを要求する。これは、プログラミングとカスタマー・サポートが別々に販売されたとした場合の産業の分析と整合している。ソフトウェア社は、同社のプログラミングに対して40パーセント、カスタマー・サポートに対して20パーセントのマージンを要求することになるだろうと見積る。

A15 したがって、ソフトウェア社は独立した販売価格を次のように見積る。

	見積労務コスト	見積マージン	見積販売価格
	A	B	A+B
	CU	CU	CU
ソフトウェア	200,000	133,333	333,333
サポートー1年目	42,000	10,500	52,500
サポートー2年目	28,000	7,000	35,000
	<u>270,000</u>	<u>150,833</u>	<u>420,833</u>

A16 これらの見積販売価格は、次のように取引価格を3つの履行義務に対して配分することになる。

	見積りの独立した販売価格	割引の配分	履行義務の測定
	A	B	A-B
	CU	CU	CU
ソフトウェア	333,333	16,501 <sup>(a)</sup>	316,832
サポートー1年目	52,000	2,599 <sup>(b)</sup>	49,901
サポートー2年目	35,000	1,733 <sup>(c)</sup>	33,267
	<u>420,833</u>	<u>20,833</u>	<u>40,000</u>

(a)  $CU\ 20,833 \times (CU\ 333,333 \div CU\ 420,833)$   
(b)  $CU\ 20,833 \times (CU\ 52,500 \div CU\ 420,833)$   
(c)  $CU\ 20,833 \times (CU\ 35,000 \div CU\ 420,833)$

A17 20X0年6月30日に、残存するカスタマー・サポートの履行義務の測定値はCU83,168 (CU49,901+CU33,267)である。CU316,832 (CU400,000-CU83,168)の収益はソフトウェアの引渡時に認識される。初年度のサポートを提供する義務は、その年を通じて連続的に充足される(そして、CU49,901の収益が認識される)ため、20X1年6月30日において残存するカスタマー・サポートの義務はCU33,267と測定される。ソフトウェア社は2年目のカスタマー・サポートを提供するという義務を連続的に充足させ、その年を通じてCU33,267の収益を認識する。

A18 本設例は、企業が履行義務の基礎となる財とサービスの独立した販売価格を算定する1つの方法を説明するものである。また、他の方法も合理的な見積りをもたらすことがある。

### 設例 3：製品保証付きの財の販売

A19 本設例は、提案しているモデルにおいて、企業がどのように標準的な製品保証を別個の履行義務として会計処理するかを説明する。そのため、企業は取引価格の一部を製品保証の履行義務へ配分し、保証期間にわたって収益を認識することになる。その収益認識パターンは現行実務と異なる場合がある。すなわち、企業が財の引渡時にすべての収益を認識し、それと同時に費用とそれに対応する製品保証の負債を認識している場合においてである。次の設例を考えてみよう。

20X0年12月31日にマニファクチャラー社はCU5,000で顧客へ製造装置を販売する。マニファクチャラー社はその製造装置のすべての販売に1年の製品保証サービスを付けている。当該顧客は20X0年12月31日に当該装置を受け取り、また支払を行う。

- A20 製造装置を移転し、また、製品保証の対象期間（カバレッジ）を移転するというマニファクチャラー社の約束は、約束された装置と製品保証の対象期間が資産であるため履行義務である。マニファクチャラー社は製品保証を財と別々に販売していないが、その製品保証は顧客に対して別々に販売可能な資産（製品保証の対象期間）を提供する。
- A21 マニファクチャラー社は、顧客が製造装置を受領しその支払を行う時点である20X0年12月31日にその装置を移転するという義務を充足させる。その時点で、当該顧客はその装置を支配する（当該装置は顧客の資産となる）。マニファクチャラー社は、保証対象とするサービスを保証期間にわたって提供するにつれて、連続的に製品保証サービスの義務を充足させる。当該装置と当該製品保証サービスは異なる時点で顧客へ移転されるため、2つの履行義務は別々に会計処理される。
- A22 マニファクチャラー社は、取引価格を財と製品保証の独立した販売価格に比例して2つの履行義務に配分する。マニファクチャラー社は、それらの価格について製造装置をCU4,950、製品保証をCU50と見積る。見積りでの独立した販売価格の合計は取引価格総額と等しいため、当該装置と当該製品保証サービスに対するマニファクチャラー社の見積りでの独立した販売価格もそれぞれの履行義務へ配分された金額となる。
- A23 マニファクチャラー社は20X0年12月31日に装置を顧客へ移転する時点でCU4,950の収益を認識する。マニファクチャラー社はその際にその残存する製品保証サービスの義務によるCU50の契約負債を有する（マニファクチャラー社に残存する権利はない）。その義務は20X1年中に充足され、そして収益が連続的に

認識される。設例 4 は、企業がどのようにして各報告期間に認識される収益の額を算定するかについて説明する。

#### 設例 4 : 多くの報告期間にまたがる収益の配分

A24 本設例は履行義務が多くの報告期間にわたって充足される場合に企業がどのように収益を認識するかを説明する。次の設例を考えてみよう。

20X0 年 12 月 31 日にリテーラー社が顧客にテレビを販売する。また、その顧客はリテーラー社から 3 年間の製品保証も購入する。リテーラー社は、通常、テレビと製品保証を別々にそれぞれ CU2,000 と CU400 で販売する。しかしながら、年末の販売促進の一環として、リテーラー社はテレビと製品保証を併せて、減額した価格の CU2,300 で販売する。当該顧客は販売時に全額を支払い、直ちにテレビの引渡しを受ける。

製品保証の請求が生じた場合には、リテーラー社はその請求を処理し、テレビを修理するか又は取り替える。そのタイプのテレビについての経験からは、製品保証の対象期間（カバレッジ）の最初の年に請求がなされる可能性は 5 パーセントで、2 年目及び 3 年目の可能性はそれぞれ 5 パーセントと 10 パーセントであるとされている。

A25 設例 3 と同じように、テレビと製品保証サービスを移転するというリテーラー社の約束は履行義務である。それらは基礎となる資産が異なる時点で顧客へ移転されるため、別々に会計処理される。

A26 リテーラー社は、テレビと製品保証の独立した販売価格（それぞれ CU2,000 と CU400）を基にして、取引価格を 2 つの履行義務に配分する。その配分は次のとおりである（四捨五入）。

	独立した販売価格	割引の配分	履行義務の測定
	A	B	A-B
	CU	CU	CU
テレビ	2,000	83	1,917
製品保証	400	17	383
	<u>2,400</u>	<u>100</u>	<u>2,300</u>

A27 リテーラー社はそれぞれの履行義務を充足させるにつれて収益を認識する。した

がって、CU1,917 は、20X0 年 12 月 31 日にテレビが顧客へ移転される時点で認識される。リテーラー社はその際に製品保証サービスの義務による CU383 の契約負債を有する（リテーラー社に残存する権利はない）。

- A28 20X1 年、20X2 年及び 20X3 年において顧客が製品保証の適用対象となっている間、製品保証サービスの義務は連続的に充足され、収益が認識される。リテーラー社は履行義務を連続的に充足させるが、履行義務の測定値は必ずしも定額で減少しない（したがって、収益は必ずしも定額法で認識されない）。そうではなくて、リテーラー社は 20X1 年と 20X2 年の 12 月時点において、契約開始時に残存する義務に配分したであろう取引価格の額で残存する履行義務を測定する。
- A29 取引価格は、リテーラー社が製品保証の対象期間の各年度を別々に販売した場合に請求するであろう金額で各履行義務に配分される。この場合の独立した販売価格は、予想される請求の見通し（プロファイル）（1：1：2）を基にするであろうから、リテーラー社はその見通しを基にして取引価格を 3 年間にわたり合理的に配分することができるだろう。したがって、契約負債は、20X1 年 12 月 31 日現在で CU287（CU383×（3÷4））と 20X2 年 12 月 31 日現在で CU192（CU383×（2÷4））と測定されることになる。
- A30 したがって、リテーラー社の正味の契約ポジションと収益認識は次のようになる。

	年末における正味契約 ポジション	年間に認識 される収益
	CU	CU
20X1 年	287	96 <sup>(a)</sup>
20X2 年	192	95 <sup>(b)</sup>
20X3 年	—	192 <sup>(c)</sup>

(a) CU383 から CU287 への契約負債の減少  
 (b) CU287 から CU192 への契約負債の減少  
 (c) CU192 からゼロへの契約負債の減少

- A31 本設例では、1 年目の製品保証の販売価格よりも 3 年目の製品保証の販売価格の方が高くなるであろうとリテーラー社は判断している。したがって、より多くの取引価格が最初の年よりも 3 年目の製品保証サービスの義務へ配分される（そして、リテーラー社は、最初の年よりも 3 年目により多くの収益を認識する）。反対に、請求の可能性が 3 年目と比較して最初の年の方が高いと予想されたならば、リテーラー社は 3 年目よりも最初の年により多くの収益を認識することになる。

## 設例 5：建設—資産の連続的な移転

A32 本設例は、建設期間中に顧客に対して資産が連続的に移転する工事契約において収益認識のパターンがどのように決定されるかを説明する。次の設例を考えてみよう。

3月31日にコントラクター社は、顧客との間で9か月にわたってオフィスの建物を改装する契約を締結する。その建物は、その顧客が他の階が改装されている間はどちらかの階が使用できるように2段階（1階と2階）に分けて改装される予定である。1階と2階の改装の独立した販売価格は、それぞれCU600,000とCU400,000である。

6月30日にコントラクター社は、1階の改装を部分的に完了させている。9月30日に、コントラクター社は1階の改装を完了させる。コントラクター社は、10月1日に2階の改装を開始し、それを12月31日までに完了させる。

簡潔化のため、コントラクター社は、12月31日以後は製品保証の義務を有さず、当該顧客は、CU1,000,000を前払いし、発生したコントラクター社の材料費と労務費は同じ期間に支払われるものとする。

予想コスト（開始時の）と実際のコストは次のとおりである。

	予 想	実 績
	CU	CU
1 階	500,000	550,000
2 階	300,000	300,000

6月30日に終了する期間中に、コントラクター社にCU300,000のコスト（当初の予想よりもCU50,000多い）が発生する。コントラクター社にはそれ以上のコストは発生しない。

A33 本設例において、資産は連続的に顧客へ移転している。つまり、コントラクター社の改装サービスと材料はその改装を通じて顧客の資産の価値を増加させている。したがって、コントラクター社の履行義務は、工事サービスと材料を連続的に移転することである。その履行義務は、そのサービスと材料が当該顧客へ連続的に移転されるにつれて充足され、収益が認識される。

A34 概念的には、コントラクター社は連続的に続く別々の履行義務を有している。個々のサービス時間、煉瓦、釘は、当該顧客へ移転される約束された資産である。したがって、どの日においても残存する履行義務の測定は、契約開始時にそれらの義務に配分された取引価格の金額である。

A35 しかしながら、実務的には、コントラクター社は契約を2つの履行義務、つまり、



それぞれの階の改装に対するものに分けるだろう。契約を段階ごとに分けることは、コントラクター社によって顧客に移転された資産のパターンの評価とそれらの資産を移転する履行義務の測定を促進するであろう。

- A36 6月30日時点で、コントラクター社は1階と2階の残存する改装に対する義務を有している。後者は2階を改装するための独立した販売価格であるCU400,000で測定されるであろう。前者は、コントラクター社が1階の残存改装義務について契約開始時に配分したであろう取引価格の金額で測定することになるだろう。
- A37 6月30日時点で、コントラクター社は顧客に対して1階の改装でどの程度提供したかを評価するであろう。つまり、コントラクター社は、1階の改装で移転されるべき財やサービスの合計の一部として6月30日に終了する期間中に顧客へ移転された財やサービスの金額を見積ることになるだろう。実施された作業の検査と1階の改装の完了に要する作業を基にして、コントラクター社は1階の改装は6月30日時点で50パーセント完了していると評価する。
- A38 多くの契約において、予想コスト総額の比例部分として生じた実際コストは顧客が受領した財やサービスの金額の合理的な代用となるかもしれない。しかしながら、本設例においては、顧客への財やサービスの移転を評価するために発生したコストや予想コストを使用することは合理的な代用にはならないであろう。建設業者は6月30日時点で、1階の改装は50パーセント完了していると評価している。しかしながら、予想コスト総額(CU550,000)の比例部分として生じたコスト(CU300,000)は、1階の改装は55パーセント完了していることを示唆することになる。要するに、6月30日に終了する四半期におけるコスト超過額は顧客への財やサービスの追加的な移転という結果にはなっていないのである。
- A39 したがって、6月30日時点で、コントラクター社はその契約負債をCU700,000(1階を改装するための残存義務のCU300,000と2階部分のCU400,000)と測定する。コントラクター社は、6月30日に終了する四半期においてCU300,000の収益(契約負債のCU1,000,000からCU700,000への減少による)を認識する。
- A40 9月30日において、コントラクター社は2階を改装するための義務としてCU400,000の契約負債を測定する(コントラクター社には、残存する権利はない)。コントラクター社は9月30日に終了する四半期にCU300,000の収益(契約負債のCU700,000からCU400,000への減少による)を認識する。
- A41 12月31日に終了する四半期において、コントラクター社は、2階の改装を開始し、完了させる。したがって、コントラクター社はその残存する履行義務を充足させ、CU400,000の収益を認識する。

A42 要約した結果は次のとおりになる。

	3月31日	6月30日	9月30日	12月31日	合計
	CU000	CU000	CU000	CU000	CU000
収益	—	300	300	400	1,000
売上原価	—	(300)	(250)	(300)	(850)
マージン	—	—	50	100	150
契約負債	(1,000)	(700)	(400)	—	

### 設例 6：建設—資産の非連続的な移転

A43 本設例は、建設期間中に顧客に対して資産が連続的に移転しない工事契約において、収益認識のパターンがどのように決定されるかを説明する。次の設例を考えてみよう。

20X0年9月30日に、ボートビルダー社は、顧客との間で20X1年4月1日にCU50,000でボートを引き渡す契約を締結する。その顧客はボートの所有権がその顧客に移転するそのボートの引渡日まで、ボートビルダー社に支払を行う義務はない。建設期間中は、当該顧客は部分的に完成しているボートを支配していない。例えば、当該顧客は、部分的に完成しているボートを引き取り、それを完成させるために他のボート建造者と契約することはできない。もし当該顧客が引渡前に契約を破棄する場合には、当該顧客はそれまでに完成した作業について、ボートビルダー社へ支払わなければならない。

A44 本設例では、ボートビルダー社の履行義務は、建設サービスと材料を提供するという約束ではなく顧客に6か月以内にボートを引き渡すという約束である。これは、その顧客は20X1年4月1日に当該顧客にそのボートが移転されるまで、いかなる資産も受領しないためである。つまり、当該顧客は、20X1年4月1日までそのボートを支配することはない。その時点まではそのボートは、ボートビルダー社の棚卸資産である。したがって、ボートビルダー社は同社が当該顧客へボートを移転する20X1年4月1日に履行義務を充足させ、そして収益を認識する。

A45 ボートビルダー社が、ボートが建設されている間にそのボートを原価又は正味実現可能価額のどちらか低い額で測定する場合、この契約により履行義務が20X1年4月1日に充足されるまで利益は認識されない。

## 設例 7 : 返還不能な前払い—当初の収益認識なし

- A46 本設例は、契約を遂行する企業の活動が、必ずしも顧客への資産の移転につながらないことを説明する。次の設例を考えてみよう。

ヘルス社はヘルス・クラブのチェーンを営業している。ヘルス社は新たな顧客との間でその顧客に 1 年間、どこのヘルス・クラブでも使用することができる権利を与えるという契約を締結する。その顧客は、返還不能な前払料金を支払い、さらに、1 年間の継続的な月額料金を支払うことを約束する。契約の開始時に、ヘルス社はその会員データベースに当該顧客を登録し、当該顧客へ 1 年間にわたりどこのヘルス・クラブでも利用を認める会員カードを交付する。

- A47 顧客にヘルス・クラブへのアクセスを提供するため、ヘルス社は、当該顧客をその会員データベースに登録する。しかし、その活動は約束された資産を当該顧客へ移転するものではない。1 年間にわたりそのヘルス・クラブへアクセスできるという当該顧客の強制可能な権利は、当該顧客が契約締結の結果として既に得ている権利である。契約で約束された資産（ヘルス・クラブのチェーンへの 1 年間のアクセス）は、1 年間のみ当該顧客へ提供可能となる。
- A48 したがって、ヘルス社の唯一の履行義務は、1 年間にわたるそのヘルス・クラブへのアクセスを提供することである。その履行義務はアクセスが提供されるにしたがって、連続的に充足される。したがって、前払料金は、当該顧客を登録することで収益が認識されないようにその履行義務へ配分される。

## 設例 8 : 契約の組成コスト

- A49 本設例は、契約を獲得するための企業のコストが発生の都度に費用として認識される場合の純利益に対する影響を説明する。次の設例を考えてみよう。

20X0 年 12 月 31 日に、アウトソーサー社は顧客との間で 5 年間にわたり IT サービスを提供する契約を締結する。そのサービスは、20X1 年 2 月 1 日から連続的に提供される予定である。契約を獲得した結果、アウトソーサー社の販売チームは CU100,000 のコミッション（返還不能）を支払う義務がある。

- A50 本設例において、アウトソーサー社は IT サービスを提供する履行義務を有する。それらの義務は 20X1 年 2 月 1 日までまったく充足されず、したがってその時点ま

で収益は認識されない。

- A51 20X0年12月31日に、アウトソーサー社には、CU100,000のコミッション・コストが発生する。そのコストは、後に遂行される契約に関連したものであるが、そのコミッション・コストは資産としての認識に適格なものを生じさせない。したがって、アウトソーサー社はそのコストを20X0年12月31日に費用として認識する。

## 付録 B 事後測定の代替的な方法

- B1 第 5 章で述べたように、企業が履行義務を不利とみなす場合にだけ測定するのではなく、各財務諸表日において企業の履行義務を測定するアプローチを好む人々もいる。すなわち彼らは、履行義務が不利とみなされる例外的な場合にだけ再測定を行う取引価格を配分するアプローチよりも、明示的な測定アプローチを好んでいる。
- B2 その見解の支持者は、いくつかの理由から各財務諸表日における明示的な測定を好んでいる。理由の 1 つは、契約開始後に生じた価格や状況の好ましくない変化と好ましい変化の両方を、明示的な測定は捕捉するだろうということである。もう 1 つの理由は、契約における企業の正味のポジションの変動を、明示的な測定はよりタイムリーに認識することになるだろうということである。
- B3 本付録は履行義務の事後測定に使用できるかもしれない 3 つのアプローチを議論する。
- (a) 現在出口価格アプローチ
  - (b) 取引価格アプローチ
  - (c) ビルディング・ブロック・アプローチ

### 現在出口価格アプローチ

---

- B4 第 5 章は、契約開始時において履行義務を現在出口価格で測定するアプローチを議論している。両ボードは履行義務の測定のための一般的なアプローチとしてはそのアプローチを却下したが、一部の履行義務についてはその当初測定及び事後測定に現在出口価格を用いることを求めることができるかもしれない。そのアプローチを用いて企業は、各財務諸表日において残存する履行義務の束を、その日に当該履行義務を第三者に移転するために当該企業が支払わなければならないであろう金額で測定することとなる。その測定アプローチは現在出口価格に影響を与えるいかなる状況の変動も捕捉するであろうし、また、企業はそのような変動が生じた期間に当該変動を認識することとなるだろう。
- B5 履行義務の現在出口価格が観察可能な場合、企業は各財務諸表日に履行義務を測定するためにそれを使うべきだと考える人々もいる。しかし、第 5 章で述べてい

るように、履行義務の現在出口価格は観察可能ではない場合が多い。契約開始時には現在出口価格が観察可能であったとしても、契約開始後に部分的に充足された履行義務については観察可能でないかもしれない。例えば、ある市場では、契約開始時において企業が保証義務を第三者に法的に移転することができる（すなわち、新規保証義務の観察可能な価格が存在する）。しかし企業は、保証期間開始後になると当該保証義務を法的に移転しにくくなるかもしれない（すなわち、部分的に充足された保証義務の観察可能な価格は存在しない）。したがって、企業が履行義務について、その現在出口価格が観察可能な場合にだけ当該価格で測定するアプローチは、一部の人々が各財務諸表日において測定すべきと考える履行義務のすべてを含むとは限らないこととなる。

- B6 もちろん企業は履行義務の現在出口価格を見積ることができるだろう。しかし第5章で議論しているように、履行義務の現在出口価格を見積ることの複雑性に懸念をもつ人々もいる。その懸念は主に、その日において残存する履行義務に求められるマージンの見積りに関連している。各財務諸表日において、第三者が部分的に充足された履行義務に対して要求するであろうマージンを見積ることは（特に観察可能なインプットがない状況で）、企業にとって困難な可能性がある。
- B7 また、企業が一部の履行義務を現在出口価格で測定する場合、その測定は当初測定に関する両ボードの予備的見解と整合しないかもしれない。第5章で議論したように、企業は契約における当初取引価格で履行義務を当初測定しなければならないと、両ボードは予備的見解を表明している。

## 取引価格アプローチ

---

- B8 契約開始後に履行義務を測定する他のアプローチは、現在取引価格を用いることであろう。このアプローチは契約開始時の履行義務の測定に関する両ボードの予備的見解と整合していると思われる。
- B9 提案しているモデルでは、基礎となる約束された財又はサービスの独立した販売価格に応じて当初取引価格が履行義務に配分される。その後の財務諸表日において、残存する履行義務の測定値は、契約開始時においてそれらの履行義務に配分された金額の合計である。残存する履行義務をこれらの配分された金額に基づいて測定するのではなく、契約開始後において、企業が残存する財やサービスの束に関して顧客に請求するであろう現在価格で履行義務を測定することも可能であろう。
- B10 その価格を決定するために、その財やサービスが束として販売されているならば、

企業はその財やサービスの束についての自身の販売価格を用いることとなる。その財やサービスの束を企業が販売していないのであれば、企業は残存する財やサービスの束を財務諸表日において販売するであろう価格を見積ることとなる。

- B11 契約開始後の履行義務の測定に現在取引価格を用いることは、現在出口価格アプローチから生じる問題と同様の問題を生む可能性があるだろう。特に企業は、(部分的に充足された履行義務のマージンを含む) マージンを見積ることが頻繁に必要なとなる。

### ビルディング・ブロック・アプローチ

- B12 契約開始後に履行義務を測定する第 3 のアプローチは、当初取引価格の要素又はビルディング・ブロックを基礎とする。当初取引価格が要素又はビルディング・ブロックから構成されているものと考えてることによって、そうした要素のすべてではなく、その一部を契約開始後に更新しなければならないと両ボードは規定することができる。したがってこのようなアプローチは、残存する財やサービスの束に企業(又は市場)が課すであろう現在マージンの見積りについて先の 2 つのアプローチが受けている批判を免れることができるだろう。
- B13 5.9 項で説明している取引価格の 3 つの要素又はビルディング・ブロックを検討してみよう。これらの要素とは、企業の予想コスト、貨幣の時間価値及びマージンである。簡潔化のため、本付録では貨幣の時間価値を無視する。
- B14 契約開始後に履行義務を測定するために、企業はまずそのコスト(すなわち、履行義務の充足に必要なとなる直接費及び間接費の確率加重予想金額)を見積ることができるだろう。次に企業は、履行義務充足のための当該予想金額と取引価格との差額を計算することによって、契約開始時におけるマージンを算定することができるだろう。
- B15 事後の財務諸表日においていつでも、企業は将来コストの現在での見積りを反映させるためにコスト部分を更新することができるだろう。しかし、マージンの要素を更新せずに、企業は契約開始時に含まれていたマージンを用いることができるだろう。
- B16 このビルディング・ブロック・アプローチは、履行義務の測定値を固定して不利とみなされない限りどの要素も更新しない、取引価格を配分するアプローチ(第 5 章)とは異なる。対照的に、ビルディング・ブロック・アプローチは少なくともコストの要素を更新することとなり、そうすることでその測定におけるより直近

の情報を捕捉する。つまり、マージンの要素だけが固定されることとなる。

B17 企業が契約開始時にマージンを固定する場合、両ボードは、そのマージンのどれだけが各財務諸表日において残存する履行義務の測定値に含められなければならないかを規定する必要があるだろう。1つの方法は、企業が残存する履行義務を、それを充足するための予想コストで測定し、契約開始時に含まれていた利益率の分だけマークアップすることである。もう1つの方法は、契約における企業の業績のパターンに比例してマージンを認識することである。

B18 これら2つの方法を説明するため、次の例を考えてみよう。

ワランティー社は20X0年12月31日、20本の全く同じ3年保証を各CU500で販売する。その販売日においてワランティー社は、1年目と2年目において保証が請求される確率は各保証につき5%であり、3年目は10%であると予想している。請求によって生じるコストはCU1,000である。保証に関連する他のコストは、各保証につき年CU25である。

20X1年12月31日においてワランティー社は、20X2年と20X3年の請求の確率に変化はないと見積っていると仮定する。しかし、請求を満たすための予想コストはCU1,050に増えているものとする。

また、20X2年12月31日においてワランティー社は、20X3年において請求がなされる確率が15%であると示唆する直近の情報をもっているとする。その日において請求によって生じる予想コストは同じ(CU1,050)であるとする。

したがって、各財務諸表日における予想コストは次のようになる。

20X0年12月31日           CU5,500 <sup>(a)</sup>

20X1年12月31日           CU4,150 <sup>(b)</sup>

20X2年12月31日           CU3,650 <sup>(c)</sup>

各年における実際コストは前年末に予想した金額と等しいと仮定する。

(a)  $(20\% \times 20 \text{本の保証} \times \text{CU}1,000) + (20 \text{本の保証} \times \text{CU}25 \times 3 \text{年})$

(b)  $(15\% \times 20 \text{本の保証} \times \text{CU}1,050) + (20 \text{本の保証} \times \text{CU}25 \times 2 \text{年})$

(c)  $(15\% \times 20 \text{本の保証} \times \text{CU}1,050) + (20 \text{本の保証} \times \text{CU}25 \times 1 \text{年})$



- B19 契約期間にわたってマージンを認識する第 1 の方法では、ワランティー社は残存する履行義務を、現在予想コストを契約開始時に含まれていたマージン分だけマークアップすることで、次のように測定することとなる。

	予想コスト	マージン	履行義務の測定値
	CU	CU	CU
20X0 年 12 月 31 日	5,500	4,500 <sup>(a)</sup>	10,000
20X1 年 12 月 31 日	4,150	3,395 <sup>(b)</sup>	7,545
20X2 年 12 月 31 日	3,650	2,986 <sup>(c)</sup>	6,636

(a) 取引価格に含まれるマージン (取引価格 CU10,000－契約開始時における予想コスト CU5,500)

(b) 20X1 年 12 月 31 日における予想コスト CU4,150 × (4,500 ÷ 5,500)

(c) 20X2 年 12 月 31 日における予想コスト CU3,650 × (4,500 ÷ 5,500)

B20 取引価格と等しい金額で収益を認識するために、ワランティー社は状況の変化による影響（すなわち、20X1年におけるCU50の保証請求の予想コストの上昇と20X2年における保証要求の予想数の増加）を契約利得又は契約損失として表示することができる。したがって、第1の方法においてワランティー社は次のように表示できる。

	20X0	20X1	20X2	20X3	合計
	CU	CU	CU	CU	CU
収益 <sup>(a)</sup>	—	2,727	2,727	4,546	10,000
費用	—	(1,500)	(1,550)	(3,650)	(6,700)
正味契約 (損失) / 利得	—	(273) <sup>(b)</sup>	(1,818) <sup>(c)</sup>	2,091 <sup>(d)</sup>	—
マージン	—	954	(641)	2,987	3,300
契約負債	10,000	7,545	6,636	—	

(a) 収益は状況に変化がない場合にワランティー社が認識する金額である。契約開始時における予想コストに基づき、ワランティー社は取引価格を次のように各年の製品保証の対象期間に配分する。  
20X1年  $CU2,727 = \text{取引価格 } CU10,000 \times (20X1 \text{ 年の予想コスト } CU1,500 \div \text{総予想コスト } CU5,500)$   
20X2年  $CU2,727 = \text{取引価格 } CU10,000 \times (20X2 \text{ 年の予想コスト } CU1,500 \div \text{総予想コスト } CU5,500)$   
20X3年  $CU4,546 = \text{取引価格 } CU10,000 \times (20X3 \text{ 年の予想コスト } CU2,500 \div \text{総予想コスト } CU5,500)$

(b) 契約損失CU273は、20X1年中の予想コストの上昇により生じた20X1年における履行義務の再測定値である[1つの請求当たりのコスト増CU50×3つの請求×CU(10,000÷5,500)]。

(c) 契約損失CU1,818は、(i)20X2年における予想される請求の数の増加[請求の増加1つ×CU1,050×CU(10,000÷5,500)]及び(ii)20X2年に充足された履行義務に関連する20X1年に認識された再測定値の戻入れ部分[請求によるコストの増加CU50×CU(10,000÷5,500)]から生じた20X2年における履行義務の再測定値である。

(d) 契約利得CU2,091は、20X3年に充足された履行義務に関連する20X1年及び20X2年に認識された再測定値の戻入れ部分である[(請求の増加CU1,050+請求によるコストの増加CU100)×CU(10,000÷5,500)]。

- B21 各財務諸表日において残存する履行義務の測定値に含めるべきマージンを算定するための第 2 の方法は、業績のパターンに比例してマージンを認識することである。この例では、それは総予想コストに対する実際発生コストを考えることによって次のように算定することができるだろう。

	累計 コスト	残存予想 コスト	総予想 コスト	残存する 履行の割合	残存する マージンの割合	履行義務の 測定値
	A	B	C=A+B	D=B÷C	E=D×CU4,500 <sup>(a)</sup>	B+E
12月31日	CU	CU	CU	%	CU	CU
20X0年	—	5,500	5,500	100.00	4,500	10,000
20X1年	1,500 <sup>(b)</sup>	4,150	5,650	73.45	3,305	7,455
20X2年	3,050 <sup>(c)</sup>	3,650	6,700	54.48	2,452	6,102

(a) CU4,500 は取引価格に含まれるマージンである（取引価格 CU10,000－契約開始時における予想コスト CU5,500）

(b) 請求によって生じるコスト CU1,000＋（20本の保証×CU25×1年）

(c) 請求によって生じるコスト CU2,050＋（20本の保証×CU25×2年）

B22 状況の変化による影響が契約利得又は契約損失として表示されると仮定すると、ワランティール社は第2の方法に従って次のように表示する。

	20X0年	20X1年	20X2年	20X3年	合計
	CU	CU	CU	CU	CU
収益	—	2,727	2,727	4,546	10,000
費用	—	(1,500)	(1,550)	(3,650)	(6,700)
正味契約(損失) ／利得 <sup>(a)</sup>	—	(182)	(1,374)	1,556	—
マージン	—	1,045	(197)	2,452	3,300
契約負債	10,000	7,455	6,102	—	

(a) 正味契約(損失)／利得は、次のように、各年における状況の変化による履行義務の変動額である。

20X1年 履行義務の変動総額はCU2,545 (CU10,000－CU7,455)である。この変動のうち、CU2,727は企業による履行(収益)によるものであり、CU-182 (CU2,545－CU2,727)は状況の変化によるものである。

20X2年 履行義務の変動総額はCU1,353 (CU7,455－CU6,102)である。この変動のうち、CU2,727は企業による履行(収益)によるものであり、CU-1,374 (CU1,353－CU2,727)は状況の変化によるものである。

20X3年 履行義務の変動総額はCU6,102である。この変動のうち、CU4,546は企業による履行(収益)によるものであり、CU1,556 (CU6,102－CU4,546)は状況の変化によるものである。

B23 このビルディング・ブロック・アプローチは、履行義務の属性として表現できる測定値には結びつかない。すなわち、導かれる測定値は財務諸表日における履行義務の経済的属性(その日の価格や価値など)を表さない。しかし、測定値の少なくとも一部の要素を更新することは、すべての要素を固定する場合よりもより意志決定に有用な情報をもたらすと考える人もいる。

## 要 約

B24 本付録は、事後測定アプローチがどのように機能し得るか、また、一部の人々が取引価格を配分するアプローチでは十分にできていないと考える履行義務の再測定の方法について、手短かに検討した。本付録は、現在出口価格測定アプローチが取引価格を配分するアプローチに代わる唯一の選択肢ではないことを説明している。

- B25 IASB は保険契約プロジェクトにおいて、様々な測定アプローチを議論してきている。それらのアプローチは、本付録で説明されているアプローチと同じビルディング・ブロックを用いている。しかし IASB は、保険契約の測定における問題を解決するための明確な方針を提供するであろう測定属性に達するために、どのようにビルディング・ブロックを用いることができるかを検討した。

## 付録C 本ディスカッション・ペーパーの対象と されていないトピック

C1 本ディスカッション・ペーパーは次の表にあるトピックを取り上げていない。両ボードはこれらのトピックを、基準の草案を作成しながら、将来のミーティングで議論する予定である。

トピック	概要
一般的な収益認識 基準の範囲	特定の種類の取引を基準の範囲から除外すべきかを両ボードは決定する予定である。
顧客との契約	両ボードが検討する問題には次のものが含まれる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 契約更新と解除のオプション（返品権を含む）</li> <li>• 契約の結合</li> <li>• 契約開始後における契約の条項や条件の変更</li> </ul>
権利の測定	両ボードが検討する問題には次のものが含まれる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 貨幣の時間価値</li> <li>• 不確実性（信用リスク及び不確実な対価を含む）</li> <li>• 現金以外での対価</li> </ul>
履行義務の識別	企業が履行義務の識別を一貫して行うことに役立つような適用ガイダンスを両ボードは検討する予定である。
履行義務の充足	履行義務がいつ充足されるのかを企業が評価することに役立つような適用ガイダンスを、両ボードは検討する予定である。
履行義務の測定	取引価格を別個の履行義務に配分するために、どのように独立した販売価格を算定すべきかについての適用ガイダンスの開発を両ボードは検討する予定である。
代替的な測定アプローチ	一部の契約について異なる測定アプローチが必要であると両ボードが結論付ける場合、両ボードはそのアプローチがいかなる場合に求められるかを定める規準及びそのアプローチの測定の基礎を検討する予定である。
不利な契約	両ボードは次の事項を検討する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 不利かどうかの判定や不利な履行義務の再測定に含めるべきコスト</li> <li>• 判定が実施される会計単位（例えば、単一の履行義務な</li> </ul>

	のか、契約における残存する履行義務なのか、それとも同質な履行義務のポートフォリオなのか)
表 示	両ボードは次の事項を検討する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 契約における権利及び義務の総額又は純額表示</li> <li>• 契約負債及び契約資産の総額又は純額表示</li> <li>• 包括利益計算書における再測定の表示</li> <li>• 収益の総額表示又は純額表示</li> </ul>
開 示	両ボードは、財務諸表利用者に提供される情報の意思決定有用性を向上させるための開示について検討する予定である。
経過規定及び発効日	両ボードは、一般的な収益認識基準の発効日及び必要な経過ガイダンスを検討する予定である。
他の基準の派生的修正	両ボードは、次を含む IFRS 及び米国会計基準の派生的な修正を検討する予定である。 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 費用認識のガイダンスも含んでいる既存の収益認識基準を置き換える、新しい収益認識基準の影響</li> <li>• 顧客との契約がなくても収益認識を認める既存の基準に対して、契約に基づく新しい収益認識基準が与える影響</li> </ul>