

Update on the IASB / FASB Revenue Recognition Project

29 March, 2011

Introduction

2010年6月24日にIASBとFASB(両ボード)は公開草案「顧客との契約から生じる収益」(ED)を公表した。両ボードはEDに対して1000通近いコメント・レターを受け取り、2011年1月から再検討を開始した。両ボードはEDに対して寄せられたフィードバックを踏まえて、提案を再検討する途上にある。彼らはモデルの基本的な側面の一部(別個の履行義務の識別、履行義務の充足の決定、履行義務の完了に向けた進捗の測定など)について決定に到達している。以下のページのテーブルは、EDのコメント回答者から提起された論点に対応した、両ボードの最近の決定のいくつかをまとめたものである。決定はいずれも暫定的なものであり、変更される可能性がある。

Proposal in the Exposure Draft	Revised model after recent tentative decisions
Step 1:顧客との契約の識別	
<p><i>契約の結合</i></p> <p>複数の契約（における財又はサービス）の契約価格が相互依存的である場合には、企業は、複数の契約を結合して、一緒に会計処理をしなければならない。企業は価格が相互依存的かどうかを決定するために様々な要素を考慮しなければならない。</p> <p><i>契約の分割</i></p> <p>企業は、（契約に含まれる）一部の財又はサービスが他の財又はサービスと独立して価格付けされている場合、単一の契約を複数の契約として会計処理しなければならない。</p> <p><i>契約の変更</i></p> <p>企業は、契約の変更による価格と既存の契約の価格とが相互依存的である場合にのみ、当該契約の変更を既存の契約と一緒に会計処理しなければならない。</p> <p>契約の変更における価格と既存の契約が相互依存的でない場合には、企業は、契約の変更を別個の契約として会計処理しなければならない。</p>	<p><i>契約の結合</i></p> <p>企業は、複数の契約がほぼ同じ時期に締結され、かつ、次の要件の1つ以上を満たす場合、同じ顧客との間の複数の契約を結合して、一緒に会計処理しなければならない：</p> <p>a.契約が単一の商業的な目的を有するまとまりとして交渉されている。</p> <p>b.ある契約の対価の金額が他の契約に依存している</p> <p>c.契約における財又はサービスがデザイン、技術又は機能の点で相互関連している。</p> <p><i>契約の分割</i></p> <p>[両ボードはこの要求事項を削除することを決定した]</p> <p><i>契約の変更</i></p> <p>契約の変更が区別できる財又はサービスをその財又はサービスに相応しい価格で追加するに過ぎない場合、企業は契約の変更を別個の契約として会計処理しなければならない。さもなければ、企業は履行義務を再評価し別個の履行義務の各々に取引価格を再配分しなければならない。</p>

Proposal in the Exposure Draft	Revised model after recent tentative decisions
<p>Step 2: 別個の履行義務の識別</p> <p>企業が複数の財又はサービスを移転することを約束している場合に、約束した財又はサービスのそれぞれを別個の履行義務として会計処理しなければならないのは、財又はサービスが区別できるときのみである。財又はサービスは、次のいずれかの場合には区別できる：</p> <p>a. 企業（又はその他の企業）が、同一の、又は類似する財又はサービスを別個に販売している；又は</p> <p>b. 財又はサービスに区別できる機能と区別できる利益マージンがあることにより、企業が財又はサービスを別個に販売し得る。</p>	<p>ある場合（例えば、多くの工事契約）では、企業は非常に相互関連の強い財又はサービスの束を約束し、それらの財又はサービスを顧客が契約したアイテムに統合する重要なサービスを提供する。それらのケースでは、企業は財又はサービスの束を単一の履行義務として会計処理しなければならない。</p> <p>その他のすべてのケースでは、企業は、次の両方の条件を満たす場合にのみ、約束した財又はサービスを別個の履行義務として会計処理しなければならない：</p> <p>a. 財又はサービスが区別できること。財又はサービスは次のいずれかの場合に区別できる：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 企業が、通常財又はサービスを別個に販売している；又は 2. 顧客が財又はサービスを、それ自体で、または顧客が容易に利用できる資源と一緒に使用できる <p>b. (契約に含まれる) 財又はサービスの移転パターンが契約に含まれる他の約束した財又はサービスと異なる</p>
<p>製品保証</p> <p>製品保証には2つの形態がある。一方は製品の隠れた欠陥をカバーするものである。この製品保証は履行義務を生じないが、顧客へ移転された欠陥のある財に関する未充足の履行義務について引当</p>	<p>製品保証</p> <p>顧客に企業から製品保証を別個に購入する選択肢がある場合、企業は製品保証を別個の履行義務として会計処理しなければならない。顧客に企業から製品保証を別個に購入する選択肢がない場合、</p>

<p>が認識される*。他方は顧客へ財が移転した後に発生する不良をカバーするものである。この製品保証は別個の履行義務を生じる。</p> <p>*ED 第B15項「欠陥製品に係る収益は、これを顧客に移転した時には認識しない」</p>	<p>製品保証が契約で明示された財又はサービスの保証に加えて、顧客に保証サービスを提供するものでなければ、企業は製品保証をコストの未払として会計処理しなければならない。</p>
--	--

Proposal in the Exposure Draft	Revised model after recent tentative decisions
Step 3: 取引価格の決定	
<p>取引価格は、財又はサービスの移転と交換に、企業が顧客から受け取ると見込まれる対価である。取引価格は、顧客の信用リスクと貨幣の時間価値（重要である場合）に加えて、変動する対価を確率で加重平均した企業の見積り（事後的な金額の合理的な見積りを含む）を反映したものでなければならない。</p>	<p>企業は契約に重要な財務要素が含まれる場合、約束した対価の金額を貨幣の時間価値を反映するように調整しなければならない。企業は顧客の信用リスクの影響を取引価格の測定に反映すべきでない。したがって、収益に反映すべきでない。企業は、顧客との契約において想定される減損損失について引当を認識しなければならない。損益の中で対応する金額は、区分して収益の近くに、すなわち収益の控除項目（contra revenue）として表示されなければならない。</p> <p>[両ボードは 2011 年 4 月にさらにこのトピックを議論する予定である。]</p>

Proposal in the Exposure Draft	Revised model after recent tentative decisions
Step 4: 取引価格の履行義務への配分	
<p>企業は、個々の履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格（必要であれば、見積られた価格）に比例して、すべての別個の履行義務に取引価格を配分しなければならない。</p>	<p>[両ボードは 2011 年 4 月にこのトピックを議論する予定である。]</p>

Proposal in the Exposure Draft	Revised model after recent tentative decisions
Step 5: 履行義務充足時の収益認識	
<p>企業は、顧客に約束した財又はサービスを移転することによって履行義務を充足した時に、収益を認識しなければならない。財又はサービスが顧客に移転するのは、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時である。顧客は、財又はサービスの使用を指図する能力を有し、かつ、それから便益を享受する能力を有する場合に、財又はサービスの支配を獲得する。</p> <p>顧客が財又はサービスの支配を獲得している指標には、次のものが含まれる：</p> <ul style="list-style-type: none"> a.顧客が無条件の支払義務を負っている b.顧客が法的所有権を有している c.顧客が物理的に占有している d.財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものである <p>企業が履行義務を充足した時に認識される収益の金額は、上記の Step4 で履行義務に配分された金額である。</p>	<p>企業は顧客への財又はサービスの移転を描写するように収益を認識しなければならない。</p> <p><i>財</i></p> <p>企業は顧客が財に対する支配を獲得する時に収益を認識しなければならない。顧客は、財の使用を指図する能力を有し、かつ、それから便益を享受する能力を有する場合に、財の支配を獲得する。</p> <p>顧客が財の支配を獲得している指標：</p> <ul style="list-style-type: none"> a.顧客が無条件の支払義務を負っている b.顧客が法的所有権を有している c.顧客が物理的に占有している d.顧客が所有のリスクと便益を有する
<p>[EDはサービスについて特定の指針を有していない。]</p>	<p><i>サービス</i></p> <p>サービスについての収益を認識するために、企業は、履行義務が連続的に充足されている、ということを決断しなければならない。少なくとも次の2つの要件のうちの1つが満たされている場合、企業は履行義務を連続的に充足している：</p> <ul style="list-style-type: none"> a.企業の履行が資産を創出 (creates) 又は強化 (enhances) し、

	<p>その創出又は強化につれて顧客がその資産を支配する[企業は決定にあたり財の支配のガイダンスを使用しなければならない。]</p> <p>b.企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、少なくとも次の事項の1つを満たす：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 企業が各々のタスクを履行するにつれて顧客が便益を受け取る。 2.企業が支配している棚卸資産の便益無しに、他の企業が顧客に対する残りの履行義務を充足とした場合に、当該他の企業がこれまでに履行されているタスクを再履行する必要がない。 3.企業がこれまでの履行に対する支払を受ける権利を有している。 <p><i>財及びサービス</i></p> <p>企業が財及びサービスの両方を約束している場合、企業は最初にその財又はサービスが別個の履行義務かどうかを決定しなければならない。</p> <ol style="list-style-type: none"> a. 財及びサービスが別個の履行義務である場合、企業はそれらをそのように会計処理しなければならない。 b. そうでなければ、企業はその財及びサービスの束をサービスとして会計処理しなければならない。
--	---

Proposal in the Exposure Draft	Revised model after recent tentative decisions
<p><i>進捗の測定</i></p> <p>適切な進捗測定の方法には次のものが含まれる：</p> <p>a. アウトプット法は、収益の認識を、生産若しくは引渡の単位数、契約上のマイルストーン、又は、これまでに移転した財若しくはサービスの量の、移転される財若しくはサービスの総量に対する割合の調査に基づいて、行うものである。アウトプット法は、財又はサービスの移転の最も忠実な描写となることが多い。しかし、他の方法も、忠実な描写をより低いコストでもたらず場合がある。</p> <p>b. インプット法は、これまでに投入した労力（例えば、費消した資源のコスト、労働時間、機械時間）の、投入される予定の総労力に対する割合に基づき収益を認識するものである。インプット法は、アウトプット法よりも直接的に観察可能であることが多い。しかし、インプット法の重大な欠点は、投入した労力と財又はサービスの移転との間に直接的な関係がないかもしれないことである。これは、企業の能力不足又はその他の要因により生じうる。インプット法を用いる場合には、企業は、インプットのうち顧客への財又はサービスの移転を描写しないものの影響（例えば、契約を履行するための材料、労働力その他の資源の異常な金額の仕損のコスト）を除外しなければならない。</p> <p>c. 時の経過に基づく方法。サービスが、時の経過とともに、均一</p>	<p><i>進捗の測定</i></p> <p>企業は、履行義務の完了に対する進捗が合理的に測定できる場合にのみ、収益を認識しなければならない。企業は進捗を測定する適切な方法を選定する時に、あらゆる事実と状況を考慮しなければならない。</p> <p>アウトプット法は、企業のこれまでの履行の価値（例えば、移転された財又はサービスの調査、達成された結果の査定）を基礎として収益を認識する方法であるが、財又はサービスの移転を最も忠実に描写するものである。</p> <p>しかし、それらの方法はしばしば直接的に観察可能でなかったり、適用可能でなかったりする。アウトプット法が企業にとって合理的なコストで観察可能あるいは適用可能でない場合、企業は顧客への財又はサービスの移転を最も描写する適切なインプット法を選択しなければならない。</p> <p>インプット法は、履行義務の充足に対する投入（例えば、時間、引き渡した単位、費消した資源、労働時間、発生したコスト、機械時間等）の投入される予定の総労力に対する割合に基づき収益を認識するものである。</p> <p>インプット法の欠点は、投入した労力と財又はサービスの移転との間に直接的な関係がないかもしれないことである。これは、企</p>

に移転される場合には、企業は、契約の予想残存期間にわたり、定額法により収益を認識することになる（例えば、一部のライセンス）。

業の能力不足又はその他の要因により生じうる。インプット法を用いる場合には、企業は、インプットのうち顧客への財又はサービスの移転を描写しないものの影響（例えば、契約を履行するための材料、労働力その他の資源の異常な金額の仕損のコスト）を除外しなければならない。

企業が単に関連するサービスと大きく異なる時点で移転する財を調達するに過ぎない場合（例えば、企業が据え付ける前に顧客が支配する資材）、企業が移転した財のコストと等しい金額でそれらの財についての収益を認識することにより進捗を測定することが適切かもしれない。

Proposal in the Exposure Draft	Revised model after recent tentative decisions
<p>契約コスト：</p> <p><i>契約獲得コスト</i> 企業は契約獲得コストを発生時の費用として認識しなければならない。</p> <p><i>契約履行コスト</i> 契約を履行するために発生したコストが、その他の基準に従った結果、認識要件を満たす資産をもたらさない場合、企業は、当該コストが以下の要件をすべて満たす場合にのみ、資産を認識しなければならない。</p> <p>a. 契約（又は交渉中の特定の契約）に直接関連している b. 将来、履行義務を充足するために使用される、企業の資源を創出するか、資源の価値を増加させる（すなわち、コストが将来の履行に関連している） c. 回収が見込まれる</p>	<p><i>契約獲得コスト</i> 企業は、回収が見込まれる契約獲得の増分コストについて資産を認識しなければならない。 契約獲得の増分コストは、契約が獲得されなければ発生しなかったコストである。 契約獲得コストについて認識される資産は、財政状態計算書において区分して表示されなければならない。そして、それ以降資産が関連する財又はサービスの移転パターンに合わせて定期的に測定されなければならない。</p> <p><i>契約履行コスト</i> [両ボードは 2011 年 4 月にこのトピックを議論する予定である。]</p>

<p><i>不利な履行義務</i></p> <p>企業は、履行義務が不利である場合には、負債及びそれに対応する費用を認識しなければならない。履行義務が不利となるのは、履行義務の充足に直接関連するコストを確率で加重平均した金額の現在価値が、取引価格のうち当該履行義務に配分された金額を超過する場合である。</p>	<p><i>不利テスト</i></p> <p>企業は、契約における未充足の履行義務が不利である場合、負債及び対応する費用を認識しなければならない。契約における未充足の履行義務は、未充足の履行義務を充足するために直接関連するコストがそれらの履行義務に配分された取引価格を超える場合に不利となる。</p>
---	--