

IASB 公開草案「顧客との契約から生じる収益」について

ASBJ シニア・プロジェクト・マネージャー 専門研究員 ちゅうじょう えみ 中條 恵美

はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、2010年6月に公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下「本公開草案」という。）を公表した。これは、米国財務会計基準審議会（FASB）との共同プロジェクトの一環であり、FASBも同日公開草案を公表している。国際財務報告基準（IFRS）には、IAS第18号「収益」（以下「IAS18号」という。）及びIAS第11号「工事契約」（以下「IAS11号」という。）などの収益認識の基準があるが、本公開草案はこれらの現行基準並びに関連する解釈指針を置き換えようとするものである。

以下では、本公開草案の概要を述べるが、意見にわたる部分は私見である。

I 本公開草案の概要

1. 背景

IASBとFASBは、IFRS及び米国の一般に公正妥当と認められる会計原則（US GAAP）における定めは、以下のような理由で改善が必要であると判断し、共同プロジェクトを進めている。

- US GAAPは大まかな収益認識の概念と、特定の業種又は取引に係る多数の定めとで構成されており、それらは経済的に類似した取引について異なる会計処理となる可能性がある。
- IFRSにおける2つの主要な基準（IAS18号及びIAS11号）は異なる原則を有しており、理解が困難で、単純でない取引に適用することが困難な場合がある。さらに、IFRSは、複数要素契約についての収益認識のような重要なテーマについて、限定的なガイダンスしかない。

本公開草案は、これらの不整合や弱点を解消するため、広範囲の業種に適用される単一の収益認識原則を開発することを目的としている。現時点でIASBから公表されている計画によれば、2011年上半期中に新たな会計基準を公表する予定とされている。

2. 範囲

本公開草案は、顧客との契約から生じる収益（及び一部のコスト）の会計処理を定めており、以下を除く、すべての顧客との契約に適用する。

- ① リース契約
- ② 保険契約
- ③ 金融商品契約
- ④ 交換の当事者ではない顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性の交換

取引（例えば、特定の場所で適時に需要を満たすための原油の交換）

ここで、顧客とは「企業の通常活動のアウトプットである財又はサービスを取得するため、当該企業と契約した当事者」、契約とは「強制可能な権利及び義務を生じさせる2者以上の当事者間における合意」と定義されている。契約は、書面でも、口頭でも、企業の商慣行による黙示的なものでもよいとされ、顧客との契約を成立させるための実務及びプロセスは、法域、産業及び企業によって異なり、同一企業内でも異なる場合があるとされている。

なお、本公開草案は、その他の取引又は活動から生じる収益（例えば、一部の鉱物、生物又は農業資産の価値の変動から生じる収益）は取り扱っておらず、他の基準に従って会計処理されることとなる。

3. コア原則

本公開草案におけるコアとなる原則では、顧客への財又はサービスの移転を描写するように、当該財又はサービスと交換に企業が受け取る（又は受け取ると見込まれる）対価を反映する金額により、収益を認識しなければならないとされている。当該原則を適用するために、【図表1】のように収益認識を行うことが提案されている。

【図表1】収益認識のステップ

① 顧客との契約を識別する。
② 契約における別個の履行義務を識別する。
③ 取引価格を算定する。
④ 当該取引価格を別個の履行義務に配分する。
⑤ 企業がそれぞれの履行義務を充足した時に収益を認識する。

【図表1】の収益認識の各ステップにおける

取扱いをⅡで、その他の取扱い及び各論についてⅢで述べる。

Ⅱ 収益の認識及び測定

1. 顧客との契約の識別（【図表1】①）

企業は、ほとんどの場合、本公開草案を単一の契約に適用するが、複数の契約の価格が相互依存性である場合には契約を結合し、それらを単一の契約として会計処理する。逆に、契約における一部の財又はサービスの価格が、その他の財又はサービスの価格と独立である場合には、単一の契約を分割し、それを複数の契約として会計処理する。

2. 契約における別個の履行義務の識別（【図表1】②）

顧客との契約により、企業は、対価と交換に財又はサービスを提供する義務を負う。本公開草案では、財又はサービスを顧客に移転するという当該顧客との契約における（明示的であれ、黙示的であれ）強制可能な約束を履行義務といい、他の義務と区別している。

複数の財又はサービスを移転することを約束する場合、企業は、財又はサービスを区別できる場合にのみ、個々の約束した財又はサービスについて、別個の履行義務として会計処理し、区別された履行義務単位で収益認識を行う¹。

財又はサービス（又は、財又はサービスの束）は、【図表2】のいずれかを満たす場合に、区別できる。

1 財又はサービスを区別できない場合、企業は、区別できるまで、他の約束した財又はサービスと結合しなければならないが、場合によっては、契約に含まれるすべての約束した財又はサービスを単一の履行義務として会計処理する。

【図表 2】 財又はサービスを区別できる場合

① 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。
② 財又はサービスが、次の条件の双方を満たすために、企業が、これを別個に販売し得る。 <ul style="list-style-type: none">● 財又はサービスに、区別できる機能がある（財又はサービスがそれ自体で、又は顧客が企業から取得した（若しくは企業又は他の企業が別個に販売している）他の財又はサービスとの組合せのいずれかで、効用がある場合）。● 財又はサービスに、区別できる利益マージンがある（財又はサービスが区別できるリスクにさらされていて、当該財又はサービスを提供するのに必要な資源を企業が別個に識別できる場合）。

なお、企業が、約束した財又はサービスを同時に顧客に移転する場合で、複数の履行義務を一緒に会計処理をしても、これらの履行義務を別個に会計処理した場合と同じ収益認識の金額及び時期をもたらす場合には、本公開草案の認識及び測定に関する定めを、個々の履行義務に対して別個に適用する必要はない。

3. 取引価格の算定（【図表 1】③）

企業は、顧客との契約の取引価格を算定するにあたり、契約条件及び企業の実務慣行を考慮しなければならない。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ことが見込まれる対価を確率で加重平均した金額を反映したものである。

多くの契約では、固定額の対価であり、財又はサービスの移転と同時又はほぼ同時に支払が行われるため、取引価格は容易に算定可能であ

る。しかし、契約によっては、対価の金額が変動²、報告日現在で存在する状況及び期中の状況の変動を忠実に表現するためには、各報告日現在で対価の金額を見積らなければならないものもある。

このような場合、企業は、取引価格を合理的に見積ることができるときにのみ、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。以下の条件の双方が満たされる場合にのみ、取引価格は合理的に見積ることができる。

- 類似する契約について、企業が実績を有している（企業自身に実績がない場合には、その他の企業の実績にアクセスできる³）。
- 企業が状況の重大な変化を見込んでいないため、企業の実績が契約と関連性がある。

取引価格を合理的に見積ることができない場合、企業は、履行義務の充足による収益を認識してはならない。企業は、状況が変化し、取引価格を合理的に見積ることができるようになった時に、充足済みの履行義務について収益を認識しなければならない。対価の金額の一部について合理的に見積ることができるものの、その全部については合理的に見積ることができない場合（例えば、対価の一部が固定金額である場合）、取引価格には、企業が合理的に見積ることができる部分のみが含まれる。

取引価格の算定にあたり、企業は【図表 3】で示すような項目の影響を考慮しなければならない。

2 対価の金額は、割引、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス／ペナルティー、偶発事象、値引き、顧客の信用リスク又はその他の類似の項目により、変動する可能性があるとして示されている。

3 生じ得る金額を識別し、それらの確率を合理的に見積るためには、同様の契約についての自ら又は他者の実績が必要であり、それがない場合には、変動性のある対価の見積りの不確実性のレベルが高すぎるため、その見積りに基づいて認識される収益の測定は利用者にとって有用ではないとする考え方が結論の背景に示されている。

【図表 3】取引価格の算定にあたり影響を考慮される項目

項目	取引価格の算定への影響
回収可能性（顧客の信用リスク）	約束した対価の金額を、顧客の信用リスクを反映するように減額しなければならない。
貨幣の時間価値	契約に重大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調整しなければならない。
現金以外の対価	現金以外の対価（又は現金以外の対価に関する約束）は、公正価値で測定しなければならない。現金以外の対価の公正価値を合理的に見積れない場合、対価と交換に移転される財又はサービスの独立販売価格を参照して、間接的に対価を測定しなければならない。
顧客に支払われる対価	顧客に支払われる対価が以下のいずれであるのかを決定しなければならない。 ① 取引価格の減額、したがって収益の減額。 ② 顧客が企業に提供する区別できる財又はサービスに対する支払（この場合は財又はサービスの購入の会計処理を行う）。 ③ ①及び②の組み合わせ（この場合、顧客に支払われる対価が、顧客から受け取る財又はサービスの公正価値を超過する金額について、取引価格を減額する）。

4. 別個の履行義務に対する取引価格の配分（【図表 1】④）

企業は、契約開始時に、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。独立販売価格とは、企業が顧客に対して財又はサービスを別個に販売するであろう価格と定義されており、独立販売価格の最良の証拠は、企業が、財又はサービスを別個に販売する場合の、当該財又はサービスの観察可能な価格である。

しかし、独立販売価格が直接観察可能ではない場合、企業は、観察可能なインプットを最大限に用いて、独立販売価格を見積らなければならない。適切な見積方法には、以下のようなものがあり、企業は、類似する特性を有する財又はサービス及び顧客に対して、見積方法を一貫して適用しなければならない。

- 見積コストにマージンを付加するアプローチ
- 市場の評価を修正するアプローチ

また、契約開始後に取引価格の変動があった場合、企業は、当該変動を、契約開始時と同じ基礎によりすべての履行義務に配分し、充足済

みの履行義務に配分された金額は、収益又は収益の減額として、取引価格の変動が発生した期間に認識しなければならない。

5. 履行義務の充足時における収益認識（【図表 1】⑤）

(1) 履行義務の充足

企業は、2. に従って識別された履行義務を、顧客に約束した財又はサービスが移転することによって充足した時に、収益を認識しなければならない。財又はサービスは、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時に、顧客に移転する。本公開草案では、支配とは「財又はサービスの使用を指図し、当該財又はサービスから便益を享受する企業の能力」と定義している。

また、IASB のディスカッション・ペーパーに対するコメントの多くが、支配が顧客に移転したかをどのように判定するのかを明確化することを求めていたため、本公開草案では、顧客が、財又はサービスの支配を獲得している指標として、以下の①から④を示している。ただし、これらの指標はいずれも、単独で、顧客が財又はサービスの支配を獲得したかどうかを決定す

るものではなく、例えば、②や③はサービスには関連しないなど、一部の指標は、特定の契約との関連性がない場合がある。

① 顧客が、無条件の支払義務を負っている

顧客が財又はサービスに対する無条件の支払義務を負う場合、通常それは、顧客がそれと交換に財又はサービスの支配を獲得している。

② 顧客が、法的所有権を有している

法的所有権は、どの当事者が、財の使用を指図し、かつ、その財から便益を享受する能力を有しているかを示していることが多い。法的所有権の便益には、財を販売する能力、他の資産と交換する能力、又は債務を担保若しくは決済するために使用する能力が含まれる。したがって、法的所有権の移転は、支配の移転と一致することが多い。しかし、場合によっては、法的所有権の保有が保護的権利であって、顧客への支配の移転とは一致しない場合がある⁴。

③ 顧客が、物理的に占有している

多くの場合、顧客は財を物理的に占有することによって、その財の使用を指図する能力を得る。しかし、場合によっては、物理的な占有は財の支配と一致しない。例えば、委託販売契約や販売及び買戻し契約の中には、企業が物理的な占有を移転しても財の支配を維持するものがある。反対に、請求済未出荷契約の中には、企業は顧客が支配する財を物理的に占有しているものがある。

④ 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

顧客専用のデザイン又は機能が付された財又はサービスは、当該財又はサービスに代替的な用途がないため、企業にとって価値がほとんどない場合がある。例えば、顧客専用の資産をそ

他の顧客に販売できない場合には、企業は顧客に対し、製造するに従い、当該資産の支配を獲得すること（及びそれまでの作業に対する支払）を要求する可能性が高い。

(2) 財又はサービスの連続的移転

履行義務には、財又はサービスが顧客に一時点で移転するもの他、顧客への財又はサービスの移転が一定期間にわたって連続的に生じるものもあり、後者の例としては、製品の維持管理サービスや建設サービスがある。

別個の履行義務の基礎となる、約束した財又はサービスが顧客に連続的に移転する場合、企業は、その履行義務について、顧客への財又はサービスの移転を最もよく描写する、単一の収益認識の方法を適用しなければならない。

顧客への連続的な財又はサービスの移転を描写するための、適切な収益認識の方法には、【図表 4】で示す方法が含まれる。

III その他

1. 不利な履行義務

企業は、履行義務が不利である場合、すなわち、履行義務に関連する直接コストの現在価値が、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には、負債とこれに対応する費用を認識しなければならない。企業は、不利な履行義務を認識した後の各報告日現在において、不利な履行義務に関する負債の測定を直近の見積りを用いて更新し、当該負債の測定の変動を、費用又は費用の減額として認識する。また、不利な履行義務に関する負債を充足した

4 企業が資産に対する権利の一部を留保しているのが、顧客が契約条件に従うことができないことへの防御としてのみである場合（例えば、顧客の支払不履行に対する防御として企業が法的所有権を留保する場合）には、そのような権利は保護的権利であり、顧客が資産の支配を獲得することを妨げるものではないとされている。

【図表 4】連続的な財又はサービスの収益認識方法

収益認識方法	内容の説明
アウトプット法	生産若しくは引渡しの数、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く収益認識
インプット法	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く収益認識時の経過に基づく方法
契約の予想残存期間にわたる定額法による収益認識	現金以外の対価（又は現金以外の対価に関する約束）は、公正価値で測定しなければならない。現金以外の対価の公正価値を合理的に見積れない場合、対価と交換に移転される財又はサービスの独立販売価格を参照して、間接的に対価を測定しなければならない。

時に、それに対応する損益を費用の減額として認識する。

2. 契約コスト

契約を履行するために発生したコストが、その他の IFRS（例えば、IAS 第 2 号「棚卸資産」、IAS 第 16 号「有形固定資産」又は IAS 第 38 号「無形資産」）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、資産を認識する。当該資産は、関連する財又はサービスの移転のパターンに合わせて、規則的に償却しなければならない。

- 契約（又は交渉中の特定の契約）に直接関連している。
- 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）。
- 回収が見込まれる。

一方で、契約獲得コストや、既に充足された履行義務に関連するコスト、異常な仕損金額は発生時に費用として認識する。将来の履行に関連するコストと過去の履行に関連するコストを識別することができない場合は、発生時に費用として認識しなければならない。

3. 表示

本公開草案では、顧客に移転する財又はサービスと引き換えに顧客から受け取る対価に対する企業の権利を契約資産といい、企業が顧客から対価を受け取るために顧客に財又はサービスを移転する企業の義務を契約負債という。契約当事者である企業又は顧客のいずれかが履行した場合、企業は、財政状態計算書において契約資産又は契約負債を表示しなければならない。

顧客が対価を支払うことによって履行する前に、企業が顧客へ財又はサービスを移転することによって履行する場合、契約資産を表示する（仕訳例：（借）契約資産（貸）収益）。ただし、企業が、対価に対する無条件の権利、すなわち、当該対価の支払期日までに、時の経過以外に必要とされることがない権利を獲得した場合は、契約資産ではなく受取債権として表示し、当該受取債権を IFRS 第 9 号「金融商品」に従って会計処理する。

逆に、企業が履行する前に顧客が履行する場合、企業は当該契約について、契約負債を表示する（仕訳例：（借）現金（貸）契約負債）。

4. 開示

顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に関する財務諸表の利用者の理解に資するため、企業は、

【図表 5】 開示情報

項目	開示内容
顧客との契約	以下の項目が含まれる。 ① 期間中の収益の分解表示 ② 契約資産及び契約負債の合算での期首残高から期末残高への調整表 ③ 企業の履行義務に関する情報 ⁵ 。不利な履行義務に関する追加的な情報を含む。
契約に本公開草案を適用する際の重要な判断及び判断の変更	以下について用いた判断について説明する。 ① 履行義務の充足の時期の決定 ② 取引価格の算定及び取引価格の履行義務への配分

【図表 6】

製品保証の種類	保証を	具体的な考え方・処理
製品の潜在的な欠陥への保証義務（引渡時点で存在したものの、まだ顕在化しない欠陥）	別個の履行義務とみなす	1,000 個の製品（売価@1,000、原価@600）を販売し、1%に潜在的な欠陥が存在すると予想される場合、当初の売上は 990,000（99%×1,000×1,000）となる。 また、履行義務 10,000、対応する資産 6,000 を計上する。
引渡後に生じた不良への保証義務	別個の履行義務とみる	取引価格を各履行義務（製品及び保証義務）に配分し、保証義務の充足時点で収益認識される。

【図表 5】で示す項目について定量的情報及び定性的情報を開示しなければならない。

5. 各論

(1) 製品保証及び製造物責任

製品保証については、保証の目的が、製品の潜在的な欠陥への保護を顧客に与えることであるのか、製品が顧客に移転された後に生じる不良への保護を顧客に与えることであるのかを判断し、それぞれの場合について【図表 6】のとおりに会計処理を行うことが提案されている。その目的を検討する際に、企業は次のような要因を考慮する。

- ① 保証が法律で要求されているかどうか。企業が法律で保証の提供を要求されている場合、それは保証が履行義務でないことを示している。
- ② 製品を保証なしに販売することがあり得たかどうか。製品が保証なしに販売できない場

合、それは保証が履行義務でないことを示している。逆に、保証が選択的な付属物として販売されている場合には、別個の履行義務である。

- ③ 保証期間の長さ。保証期間が長いほど、その保証（又はその保証の一部）が履行義務である可能性が高い。

また、法令による、損害や被害への補償支払義務（製造物責任（PL）法等）は、履行義務ではなく、IAS 第 37 号に従い引当金として認識する。

(2) 返品権付き製品販売

契約の中には、企業が製品を顧客に移転するとともに、契約又は通常の商慣行のいずれかにより、その製品を企業に返品する権利を顧客に与えるものがある。

顧客に返金することが見込まれる場合には、

5 当初の見込期間が1年を超える契約に関しては、報告期間末日時点で残存する履行義務に配分された取引価格の金額を、充足されると見込まれる期間ごとに区分して開示することも求められている。

【図表 8】

立場	収益	履行義務及び判断の指標
本人	総額	履行義務：企業が自ら財やサービスを顧客に提供すること。
代理人	純額	履行義務：他の当事者が財やサービスを提供するよう手配すること。 代理人であるという指標には次のようなものがある。 <ul style="list-style-type: none"> ● 契約の履行について他の当事者が第一義的な責任を負う。 ● 企業に在庫リスクがない。 ● 企業に価格設定権がない。 ● 企業の対価が手数料という形を取る。 ● 企業が顧客の信用リスクを負わない。

提案されている。また、2010年10月に公表された意見募集「発効日と移行方法」において、収益認識を含む2011年公表予定の基準の発効

日及び経過措置に関して、各基準を同時に適用するか又は段階的に適用するか、早期適用を認めるかどうかなどの意見を募集している。