

解説



収益認識に関するFASBの公開草案

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



はじめに

2010年6月24日、米国財務会計基準審議会（FASB）は、会計基準更新書（ASU）案（公開草案）「Topic 605収益認識：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、同日、国際会計基準審議会（IASB）も、実質的に同じ内容の公開草案「顧客との契約から生じる収益」を公表した。本公開草案は、FASBとIASB（以下「両ボード」という。）の共同プロジェクトである収益認識プロジェクトの成果であり、コメント期限は、2010年10月22日である。

本稿では、本公開草案について解説する。なお、公開草案に対するコメントの募集、再審議を経て、FASB又はIASBが最終基準を公表するま

では、米国会計基準又は国際財務報告基準（IFRSs）における実務は変更されない。

FASBのボード・メンバーやスタッフが、個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では、筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関する両ボードの公式見解は、それぞれのボードの厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

範囲及び範囲の除外

本公開草案は、以下を除くすべての顧客との契約に適用される。

- a. リース契約
 - b. 保険契約
 - c. 金融商品契約
 - d. 保証契約（ただし、製品保証を除く。）
 - e. 交換の当事者ではない顧客への販売を促進するための、同業種の企業間の非貨幣性の交換契約（例えば、特定の場所における需要を適時に満たすための石油の交換契約）
- 顧客との契約の一部が、本公開草案の範囲に含まれ、残りが、その他の会計基準の範囲に含まれることが

ある。その他の会計基準が、契約の構成部分の分解若しくは測定（又はその双方）について規定している場合、企業はまず、当該分解若しくは測定（又はその双方）に関する規定を適用しなければならない。その他の会計基準が、契約の構成部分の分解又は測定について規定していない場合、企業は、本公開草案の規定を適用しなければならない。

コア原則

本公開草案のコア原則は、企業が、顧客への財又はサービスの移転を描写するように、その財又はサービスと引換えに受け取るか、受け取ることが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いうものである。具体的には、以下の手順により収益を認識することになる。

- ① 顧客との契約を特定する。
- ② 契約に含まれる別個の履行義務を特定する。
- ③ 取引価格を算定する。
- ④ 取引価格を別個の履行義務に配分する。
- ⑤ 企業が個々の履行義務を充足し

たときに収益を認識する。

認識

【顧客との契約の特定】

契約とは、強制可能な権利及び義務を創出する2者以上の当事者による合意をいう。この契約は、書面によるものであっても、口頭によるものであっても、企業の実務慣行によって示唆されるものであってもよい。

また、顧客とは、企業の通常の活動からのアウトプットを表す、財又はサービスを獲得するために当該企業と契約を締結した当事者をいう。

顧客との契約を確立する実務及びプロセスは、法的管轄権、産業、及び企業によって多様であることがあり、顧客や約束の財又はサービスの種類によっては、同一企業内においても多様であることがある。企業は、どの時点で契約が存在するかを決定するに当たり、これらの実務及びプロセスを考慮しなければならない。

本公開草案を適用する目的において、以下の要件を満たす場合にのみ、契約は存在する。

- a. 契約に商業的実態がある。
- b. 各契約当事者が契約を承認しており、それぞれの義務を充足することを約束している。
- c. 企業が、移転される財又はサービスに関する各契約当事者の強制可能な権利を特定できる。
- d. 企業が、財又はサービスに関する支払条件と支払方法を特定できる。

なお、契約当事者が、完全に未履行の契約をペナルティーなしで終了させることができる場合、本公開草案を適用する目的において、契約は存在しない。

【契約の結合及び分割】

ある契約における財又はサービスの対価が、その他の契約における財又はサービスの対価に依存する場合（すなわち、契約価格が相互依存性である場合）、企業は、2つ以上の契約を結合し、単一の契約として会計処理をしなければならない。

逆に、単一の契約に含まれる一部の財又はサービスの価格が、契約に含まれるその他の財又はサービスと独立である場合、企業は、当該契約を分割し、2つ以上の契約として会計処理をしなければならない。

契約を分割する場合、企業は、対価の金額の合計を、分割後の各契約に含まれる財又はサービスの単独販売価格に比例するように、分割後の各契約に配分しなければならない。ここで、財又はサービスの単独販売価格とは、財又はサービスを顧客に別個に販売した場合に、企業が販売するであろう価格をいう。

【契約の変更】

契約の変更とは、契約の範囲又は価格の変更をいう。これには、移転される財又はサービスに関する性質又は金額の変更や、履行の方法又は時期の変更が含まれる。契約の変更は、顧客が提起することもあれば、企業が提起することもある。

企業は、契約の変更による価格と、既存の契約の価格が相互依存性である場合にのみ、当該契約の変更を、既存の契約と合わせて会計処理をしなければならない。この場合、企業は、契約の変更による累積的影響額を、契約の変更が行われた期間に認識しなければならない。

契約の変更による価格と、既存の契約の価格が相互依存性でない場合、企業は、当該契約の変更を別個の契

約として会計処理をしなければならない。

【別個の履行義務の特定】

企業は、契約条件及び企業の実務慣行を評価し、約束の財又はサービスをすべて特定し、それぞれの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すべきかどうかを決定しなければならない。ここで、履行義務とは、顧客との契約に含まれる、顧客に財又はサービスを移転する（明示的であれ、黙示的であれ）強制可能な約束をいう。

2つ以上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、財又はサービスを明確に区別できる場合にのみ、個々の約束の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をしなければならない。財又はサービスを明確に区別できない場合、企業は、明確に区別できる財又はサービスの束を特定するまで、その財又はサービスについて、その他の約束の財又はサービスと一緒にしなければならない。場合によっては、契約に含まれる約束の財又はサービスのすべてについて、単一の履行義務として会計処理することになる。

財若しくはサービス（又はその束）は、以下のいずれかを満たす場合に、明確に区別できる。

- a. 企業又は企業以外の者が、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。
- b. 財又はサービスが、以下の条件の双方を満たすために、企業が、これを別個に販売することができる。
 - i. 財又はサービスに、明確に区別できる機能がある。
 - ii. 財又はサービスに、明確に区別できる利益マージンがある。企業が、約束の財又はサービスを

同時に顧客に移転する場合で、複数の履行義務を合わせて会計処理をしても、これらの履行義務を別個に会計処理を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規定を、個々の履行義務に対して別個に適用する必要はない。

[返品権]

企業が、製品を顧客に移転する時に、契約条件又は企業の実務慣行に基づき、返品権を付与することがある。企業は、移転した財のうち、返品が見込まれない分について収益を認識し、返品が見込まれる分について、後述する返金債務を認識しなければならない。返品可能期間中の返品に応じるために待機する約束については、返金債務とは別の履行義務として会計処理をしてはならない。

[製品保証]

企業が、製品を販売するときに、契約条件又は企業の実務慣行に基づき、製品保証を行うことがある。

製品保証の目的が、製品の潜在的な欠陥（すなわち、製品が顧客に移転したときに存在するものの、いまだ表面化していない欠陥）に対する保証である場合、当該製品保証は、製品を移転するという履行義務とは別の履行義務を生じさせない。企業は、顧客に約束した状態で移転された製品（又は製品の構成要素）についてのみ、収益を認識しなければならない。すなわち、欠陥製品を交換することが要求されている場合、当該欠陥製品については、製品を顧客に移転したときに収益を認識してはならない。また、欠陥製品を修理することが要求されている場合には、取引価格のうち、修理によって交換することが見込まれる、製品の構成

要素に帰属する部分について、収益を認識してはならない。

製品保証の目的が、顧客に製品が移転した後の不良に対する保証である場合、当該製品保証は、製品を移転するという履行義務とは別の製品保証サービスに関する履行義務を生じさせる。したがって、後述するように、企業は、約束の製品と約束の製品保証サービスに対し、これらの単独販売価格に比例するように、取引価格を配分しなければならない。

[本人 vs. 代理人]

契約によっては、企業の顧客が、企業以外の者から財又はサービスを受け取ることがある。この場合、企業の履行義務が、財又はサービスを提供すること自体にある（すなわち、企業が本人である）のか、企業以外の者に財又はサービスを提供するよう手配することにある（すなわち、企業が代理人である）のかを判定しなければならない。顧客に移転する前に、企業が、財又はサービスについて支配を獲得する場合、当該企業の履行義務は、財又はサービスを提供すること自体にある。

判定の結果、企業が本人であれば、財又はサービスと引換えに受け取る対価の金額を収益として認識し、企業が代理人であれば、企業以外の者に財又はサービスを提供するよう手配することと引換えに受け取る報酬又は手数料の金額を収益として認識しなければならない。

[追加の財又はサービスに関する顧客のオプション]

多くの契約において、企業は、顧客に対し、追加の財又はサービスは無償又は割引価格で取得できるオプションを付与する。当該オプションが、顧客に対し、契約を締結してい

なければ受け取ることができない重要性のある権利を提供することになる場合にのみ、契約に含まれる別個の履行義務が生じることになる。重要性のある権利を提供することになる場合、顧客は、実質的に、将来の財又はサービスについて企業に前払いをしており、企業は、将来の財若しくはサービスが移転したとき、又は、当該オプションが失効したときに、収益を認識することになる。

[返金不能の手付金]

契約によっては、企業が、契約の開始時、又はこれに近いときに返金不能の手付金を請求することがある。企業は、当該手付金が、約束の財又はサービスの移転に関連しているかどうかを検討しなければならない。返金不能の手付金は、多くの場合、契約を履行するために、契約の開始時、又はこれに近いときに必要となる活動に関連しているものの、その活動自体は、約束の財又はサービスの顧客への移転をもたらさない。むしろ、手付金は、将来の財又はサービスに対する前払いであり、したがって、当該手付金は、将来、財又はサービスが提供されたときに収益として認識されることになる。

[ライセンス供与及び使用权]

ライセンス供与とは、企業が顧客に対し、その知的財産について、所有ではなく、使用する権利を付与することをいう。

顧客が、企業の知的財産に関連する権利の実質的にすべてについて支配を獲得するような契約は、知的財産のライセンス供与ではなく、売却とみなさなければならない。

また、顧客が、企業の知的財産に関する権利の実質的にすべてについて支配を獲得しないものの、企業が

顧客に対し、排他的な権利を付与する場合、企業は、当該知的財産を顧客が使用することを認める期間にわたり、継続的に充足される履行義務を有している。

企業が顧客に対し、排他的な権利を付与しない場合、約束の権利は、単一の履行義務を生じさせる。企業は、顧客が当該権利を使用し、当該権利から便益を享受できるようになるライセンス期間の開始時に、当該履行義務を充足する。

【履行義務の充足】

企業は、特定した履行義務について、顧客に約束の財又はサービスを移転することによってこれを充足したときに、収益を認識しなければならない。顧客が、財又はサービスに対する支配を獲得したときに、当該財又はサービスは顧客に移転する。

その使用法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、顧客は、財又はサービスについて支配を獲得する。支配には、その他の者が、財又はサービスの使用法を指図し、便益を享受することを妨げる能力が含まれる。

顧客が財又はサービスを支配しているかどうかを評価するに当たり、企業は、契約と同時に締結されたか、契約を前提に締結された関連する契約（例えば、買戻契約）を考慮しなければならない。

財又はサービスが移転しているかどうかは、別個の履行義務について、個々に考慮しなければならない。顧客が、財又はサービスの支配を獲得している指標には、以下が含まれる。

- 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。

これらの指標は、いずれも、顧客が財又はサービスの支配を獲得したかどうかを単独で決定するものではない。

【資産の売却及び買戻し】

企業は、資産を売却する際に、売却契約と同一の契約内、又は別の契約において、買戻契約を締結することがある。

企業が、資産を買い戻す無条件の義務（フォワード）又は無条件の権利（コール・オプション）を有している場合、顧客は、当該資産の使用法を指図し、それから便益を享受する能力を制限されている。したがって、顧客は、資産について支配を獲得しておらず、企業は、資産の売却及び買戻契約について、以下のように会計処理をしなければならない。

- a. 企業が、資産の当初の売却価格よりも低い価格で買い戻す場合、資産の使用権をリースに関する会計基準に従い会計処理をしなければならない。
- b. 企業が、資産の当初の売却価格以上の価格で買い戻す場合、資金調達契約として会計処理をしなければならない。

なお、上記の当初の売却価格と買戻価格の比較に当たり、貨幣の時間的価値に重要性がある場合には、その影響を反映するよう、それぞれの価格を調整しなければならない。

顧客が、企業に資産を買い戻すことを要求できる無条件の権利（プット・オプション）を有している場合、顧客は資産について支配を獲得しているため、企業は、買戻契約について、前述の返品権付きの製品の販売契約と同様に会計処理をしなければ

ならない。

【委託販売契約】

委託販売契約では、通常、委託先が顧客に販売を行うなど、特定の事象が発生するまでは、企業が委託商品を所有している。企業は、通常、この特定の事象が発生する時点までは、委託商品の返還を求めたり、委託商品を他の委託先に移転したりすることが可能である。また、この特定の事象が発生する時点までは、委託先は、通常、保証金の支払いを求められることがあっても、委託商品の代金を支払う無条件の債務を有していない。したがって、企業は、委託先に商品を引き渡した時点で収益を認識することにはならない。

【ビル・アンド・ホールド契約】

契約によっては、企業が製品について顧客に請求を行うものの、後日まで製品の出荷を行わないことがある（ビル・アンド・ホールド契約）。製品の保管場所がなかったり、生産が計画よりも遅れていたたり、流通チャネルに在庫が多すぎたりする場合に、顧客が企業にビル・アンド・ホールド契約の締結を依頼することがある。

企業は、顧客が製品について支配を獲得した時点の評価することにより、履行義務を充足した時点を決定的ことになる。ビル・アンド・ホールド契約においては、企業が製品を物理的に占有し続けている場合であっても、顧客が製品について支配を獲得していることがある。この場合、顧客は、たとえその製品を使用する権利を行使しないことを決定していたとしても、製品の使用法を指図し、それから便益を享受する能力を有している。この結果、企業は、製品の使用法を指図し、それから便益を享受する能力を有しておらず、顧客に

対し、顧客の資産を管理するサービスを提供している。

[財又はサービスの継続的移転]

別個の履行義務の基礎となる約束の財又はサービスが顧客に継続的に移転する場合、企業は、当該履行義務について、顧客への財又はサービスを最も良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。企業は、その方法を、類似する履行義務及び類似する状況に対して、一貫して適用しなければならない。

顧客への継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、以下が含まれる。

- a. 生産若しくは引渡しを行った数、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数の、移転される財若しくはサービスの総数に対する割合に関する調査に基づき収益を認識する、アウトプット法。アウトプット法は、財又はサービスの移転に関する、最も忠実な描写をもたらすことが多い。しかし、その他の方法は、より低いコストで、忠実な描写をもたらすことがある。
- b. 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、インプット法。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陥は、企業の能力不足又はその他の要因により、投入した労力と財又はサービスの移転に一定の関係がないことがあるということである。インプット法を用いる場合、企業は、顧客への財又はサービスの移転を描写しないイ

ンプットの影響（例えば、契約を履行するための、材料、労務、又はその他の資源の異常な仕損金額）は除外しなければならない。

- 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に移転される場合（例えば、多くの定期購読契約）、企業は、見込まれる契約の残存期間にわたり、定額法により収益を認識することになる。

収益の測定

履行義務を充足したときに、企業は、取引価格のうち、当該履行義務に配分した金額を収益として認識しなければならない。ここで、顧客との契約における取引価格とは、財又はサービスを移転することと引換えに、企業が受け取るか、受け取ることが見込まれる対価の金額（ただし、税金等、第三者のために回収する金額を除く。）をいう。

[取引価格の算定]

企業は、取引価格の算定に当たり、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引換えに、企業が顧客から受け取ることが見込まれる対価を、確率により加重平均した金額を反映したものである。

多くの場合、顧客が固定額の対価を支払うことを約束し、その支払いは約束の財又はサービスと同時又はほぼ同時に発生するため、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、対価の金額が変動し、決算日において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、各決算日において対価の金額を見積もらなければならない。顧客から受け取った対価の全部又

は一部について、顧客に返金することが見込まれる場合、企業は、返金負債を認識しなければならない。当該負債は、顧客に返金することが見込まれる対価を、確率により加重平均した金額により測定しなければならない。

企業は、取引価格を合理的に見積もることができる場合にのみ、履行義務を充足したとき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、取引価格は合理的に見積もることができる。

- a. 類似する契約について、企業が実績を有している（又はその他の企業の実績にアクセスできる）。
- b. 状況に重大な変化が起こらないと見込まれているため、企業の実績に関連性がある。

取引価格を合理的に見積もることができない場合、企業は、履行義務を充足した時に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もることができるようになったときに、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も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もることができない場合（例えば、対価の一部が固定の金額である場合）、取引価格には、企業が合理的に見積もることができる部分のみが含まれる。

取引価格の算定に当たり、企業は、回収可能性、貨幣の時間的価値、現金以外の対価、及び顧客に支払われる対価を考慮しなければならない。

[① 回収可能性]

回収可能性とは、顧客の信用リスク、すなわち、顧客が約束の対価の金額を支払う能力をいう。取引価格

の算定に当たり、企業は、約束の対価の金額について、顧客の信用リスクを反映するように、これを減額しなければならない。したがって、履行義務を充足したときに、企業は、受け取ることが見込まれる対価を確率により加重平均した金額により、収益を認識しなければならない。企業が対価に対する無条件の権利（すなわち、受取債権）を取得した後は、当該対価に対する権利に関連する信用リスクの評価の変更による影響は、収益とは別の損益として認識しなければならない。

【② 貨幣の時間的価値】

（それが明示的であれ、黙示的であれ）契約に、重大な資金調達要素が含まれる場合、企業は、約束の対価の金額について、貨幣の時間的価値を反映するよう調整しなければならない。この場合、企業は、企業と顧客の間の別個の資金調達取引において用いられるであろう利率を用いて、約束の対価を割引くことにより、取引価格に貨幣の時間的価値を反映しなければならない。この利率には、貨幣の時間的価値と、信用リスクの双方を反映しなければならない（したがって、企業は、前述の回収可能性について、さらに約束の対価を調整してはならない）。資金調達の影響は、財又はサービスから生じる収益とは別に表示しなければならない。

【③ 現金以外の対価】

契約によっては、企業が現金以外の対価を受け取るか、受け取ることが見込まれることがある。このような取引における取引価格の算定に当たり、企業は、現金以外の対価（又は現金の対価に関する約束）を、公正価値により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もることができない場合、企業は、対価と引き換えに移転される財又はサービスの単独販売価格を参照することにより、間接的に対価を測定しなければならない。

【④ 顧客に支払われる対価】

企業が、顧客（又は、顧客から、企業の財若しくはサービスを購入するその他の者）に対し、現金、掛け、又は、顧客が企業に対して負っている金額に充てることができるその他の項目の形で、対価の金額を支払ったか、支払うことが見込まれる場合、企業は、その金額が以下のいずれであるのかを決定しなければならない。

- a. 取引価格の減額、及び、その結果としての収益の減額。
- b. 企業が顧客から受け取る、明確に区別できる財又はサービスに対する支払い。
- c. a. と b. の組合せ。

上記 c. 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、企業は、取引価格を減額しなければならない。顧客から受け取る財又はサービスの公正価値を合理的に見積もることができない場合、企業は、顧客に支払われる対価を取引価格の減額としなければならない。

顧客に支払った（又は支払うことが見込まれる）対価が、取引価格の減額となる場合、企業は、以下のうちの遅い方の時点で、認識する収益の金額を減額しなければならない。

- a. 企業が、顧客に約束の財又はサービスを移転する時点。
- b. 企業が、対価を支払うこと（将来の事象について条件付きであってもよい。）を約束する時点。

【別個の履行義務への取引価格の配分】

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単独販売価格に比例するように、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。

単独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。契約上定められた価格や定価が、当該財又はサービスの単独販売価格を表していると仮定してはならない。単独販売価格が、直接、観察可能ではない場合、企業は、これを見積もらなければならない。

単独販売価格の見積りに当たり、企業は、観察可能なインプットを最大限に用い、類似する特性を有する財又はサービス及び顧客に対し、見積方法を一貫して適用しなければならない。適切な見積方法には、以下のようなものがある。

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

【事後の取引価格の変動の配分】

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なければならない。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。企業は、契約開始後の単独販売価格の変動を反映するために、取引価格を配分し直してはならない。

【不利な履行義務】

企業は、履行義務が不利である場合に、負債とこれに対応する費用を認識しなければならない。ここで、履行義務の充足に直接関連するコス

トを確率により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に、当該履行義務は不利な履行義務である。契約に関連する資産について減損損失が発生している場合、企業は、不利な履行義務について負債を認識する前に、当該減損損失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決算日において、不利な履行義務に関する負債の測定値を、直近の見積りにより更新しなければならない。企業は、当該負債の測定値の変動を、費用又は費用の減額として認識しなければならない。不利な履行義務に関する負債を充足した場合、企業は、対応する損益を費用の減額として認識しなければならない。

【契約コスト】

契約を履行するために発生したコストが、その他の会計基準に従った結果、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のみ、資産を認識しなければならない。

- 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。

契約に直接関連するコストには、以下のコストが含まれる。

- a. 直接労務費
- b. 直接材料費
- c. 契約又は契約活動に直接関連するコストの配分額
- d. 契約上、明示的に顧客に請求可

能なコスト

e. 企業が契約を締結したがために発生した、その他のコスト

また、企業は、以下のコストをその発生時に費用として認識しなければならない。

- a. 契約獲得コスト
- b. 契約に含まれる履行義務のうち、充足されたものに関連するコスト（すなわち、過去の履行に関連するコスト）
- c. 契約を履行するための材料、労務、又はその他の資源の異常な仕損金額

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、企業は、コストをその発生時に費用として認識しなければならない。

前述の要件を満たしたことにより、本公開草案に従い契約コストについて資産を認識した場合、当該資産は、それをもたらしたコストの性質に従い、分類しなければならない。また、当該資産は、それに関連する、財又はサービスの移転のパターンに合わせて、定期的に償却しなければならない。さらに、当該資産の帳簿価額が回収可能価額を超過する場合、当該超過額について減損損失を認識しなければならない。ここで、回収可能価額とは、残存する履行義務に配分された取引価格の金額から、履行義務の充足に直接関連するコストを控除した金額をいう。

表示

契約のいずれかの当事者が履行した場合、企業は、当該契約について、企業の履行と顧客の履行の関係に基づき、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り）履行する前に企業が（財又はサービスを移転することにより）履行する場合、企業は、当該契約について、契約資産を表示しなければならない。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、契約負債を表示しなければならない。

企業は、対価に対する無条件の権利を（契約資産ではなく）受取債権として表示し、受取債権に関する会計基準に従い、会計処理をしなければならない。対価に対する権利は、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場合に無条件である。

前述の要件を満たしたことにより、本公開草案に従い契約コストについて資産を認識した場合、当該資産は、契約資産又は契約負債とは別の資産として表示しなければならない。また、不利な履行義務に関して認識した負債がある場合、当該負債は、契約資産又は契約負債とは別の負債として表示しなければならない。

開示

【顧客との契約】

企業は、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、及び不確実性について、財務諸表の利用者が理解する手助けとなるよう、これらの契約に関する情報を開示しなければならない。この情報には、以下の項目が含まれる。

- a. 期間中の収益の分解表示
- b. 契約資産及び契約負債の期首総残高から期末総残高への調整表
- c. 企業の履行義務に関する情報



Rex
Rep&Expert

REXアドバイザーズ

**公認会計士の
転職支援**

「今後なるご活躍のステージをご案内します。」
IFRS、国際税務、M&A、再生、組織再編、事業承継

まずは
ご相談
から

転職相談REX

検索

www.career-adv.jp

特徴

相談重視 キャリア相談平均75分
活動を徹底サポート 担当2名制
忙しい候補者に代わってJOBサーチ

Rex
Rep&Expert

■会計士の転職支援
■管理部門の人材紹介
厚生労働大臣許可 13-ユ-300031

平日20時以降、土曜日の面談可能●秘密厳守

株式会社 レックスアドバイザーズ
〒105-0013 東京都港区浜松町1-30-5 浜松町スクエア Studio1807
TEL:03-3436-1721 FAX:03-3436-1722

(不利な履行義務に関する追加的な情報を含む。)

【本公開草案を適用するに当たっての重大な判断】

企業は、本公開草案を適用するに当たって、顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に重大な影響を与える判断と、その判断の変更について、開示しなければならない。その開示では、以下について用いた判断について説明しなければならない。

- a. 履行義務の充足の時期の決定
- b. 取引価格の算定と、取引価格の履行義務への配分

発効日及び移行規定

本公開草案は、発効日を提案していない。

本公開草案は、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準に従い、本公開草案を遡及適用することを提案している。

おわりに

本公開草案は、2008年12月に公表された討議資料「顧客との契約における収益認識に関する予備的見解」に対して寄せられたコメントを踏まえて作成された。討議資料に対するコメント提出者のほとんどは、収益認識に関する会計基準を改善するという両ボードの目的を支持した。しかし、コメント提出者の中には、既存の会計基準を全面的に置き換える必要性がないと考える者もいた。

両ボードは、既存の会計基準について、全面的に置き換えることなく、その多くを改善することが可能であることを承知している。しかし、既

存の会計基準を全面的に置き換ええない場合には、将来、収益認識に関する論点を取り上げる際に、頑健なフレームワークが存在しないことになる。

また、収益認識プロジェクトの目的の1つは、企業が、産業、法的管轄権、及び資本市場を超えて一貫して適用することができる、米国会計基準とIFRSsに共通の収益認識に関する会計基準を開発することにあるが、既存の会計基準を改善する方法によった場合、これが達成されない。両ボードは、収益の金額が、財務諸表の利用者にとって極めて重要な数字であるため、米国会計基準とIFRSsに共通の収益認識に関する会計基準を開発することは、単一の組の高品質のグローバルな会計基準の開発という目標を達成するための重要な一歩であると考えている。

[参考文献]

Financial Accounting Standards Board, *Proposed Accounting Standards Update (Exposure Draft) "Revenue Recognition (Topic 605): Revenue from Contracts with Customers,"* June 24, 2010.

International Accounting Standards Board, *Exposure Draft "Revenue from Contracts with Customers,"* June 2010.

教材コード	J 0 2 0 5 9 3
研修コード	2 1 0 4 0 1
履修単位	1単位