

Q 「顧客との契約から生じる収益」の再公開草案で提案された、「別個の履行義務の識別」について重要な変更が加えられていますが、この内容について教えてください。

A 別個の履行義務として会計処理しなければならないかどうかを決定するために使用する、区別できる財又はサービスの要件が明確化されました。



解説

(1)履行義務の識別

履行義務とは、顧客に財又はサービスを移転するという顧客との契約における約束のことです。収益は、各履行義務を充足した時点で認識されます。したがって、顧客との契約を複数の履行義務として認識するかどうかを判定する、区別できる財又はサービスの要件は重要と考えられます。

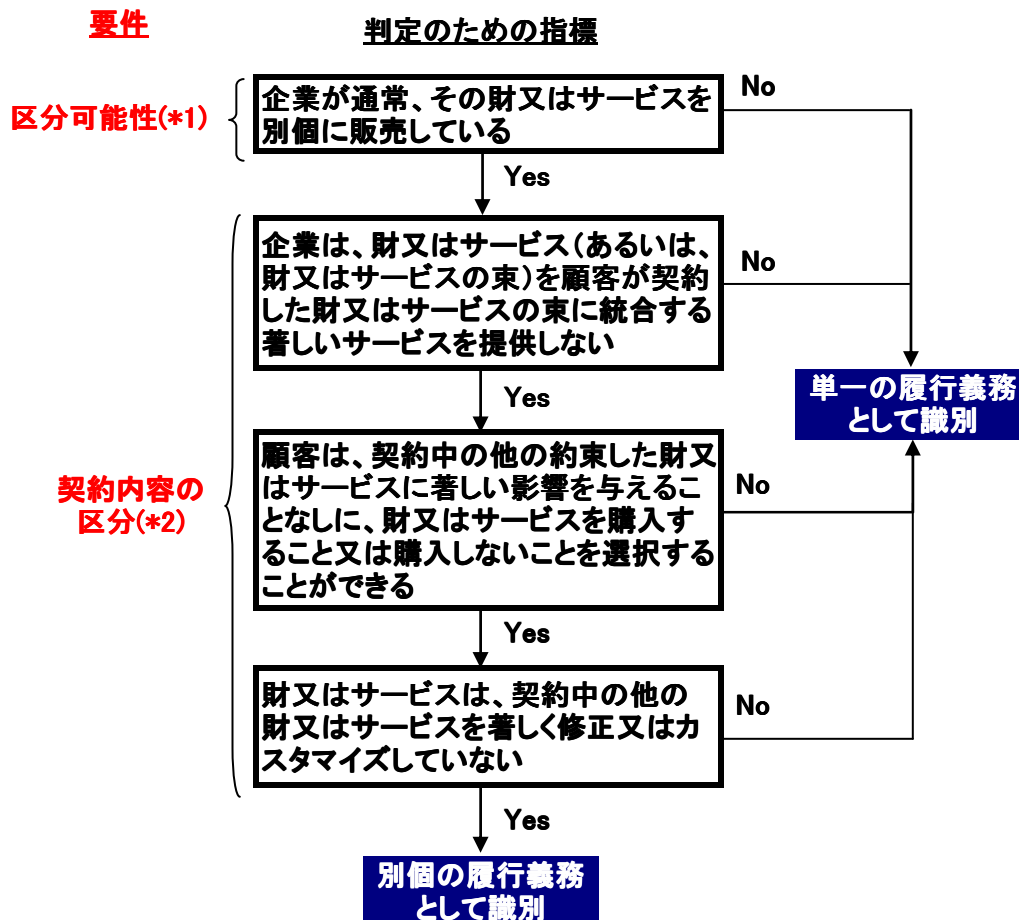
(2)財又はサービスを区別できる要件

2011年11月に公表された「顧客との契約から生じる収益」の再公開草案(以下「ED」)では、下記①②の要件をいずれも満たし、かつ、下記③④の要件をいずれも満たさない場合に財又はサービスは区別可能としています。企業が複数の財又はサービスを区別可能な場合には、それぞれ別個の履行義務として識別し、会計処理します。

- ①企業が通常、その財又はサービスを別個に販売している。
- ②顧客が、その財又はサービスからの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と一緒にして得ることができる。
- ③その束における財又はサービスの相互関連性が非常に高く、それらを顧客に移転するには企業が、顧客が契約した結合後の項目に財又はサービスを統合する著しいサービスも提供する必要がある。
- ④財又はサービスの束が、契約の履行のために大幅に修正又はカスタマイズされる。

しかし、上記①から④の要件が不明確であり、実務上適用するには困難が伴うとのコメントが多く寄せられました。これに対応するため、再審議において上記①及び②を明確化した上で、上記①から④を、要件から指標に変更し、要件を「区分可能性」と「契約内容の区分」の2つとすることを仮決定しました。なお、別個の履行義務として識別するかどうかを判断するためのプロセスについては、次項の図表のとおりです。

図表 別個の履行義務識別のための判断プロセス



(*1)顧客が、財又はサービスからの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に入手可能な他の資源と一緒にすることで得ることができること

(*2)財又はサービスが、契約中のその他の約束した財又はサービスと、高度に依存、または相互関連していないこと

Q 「顧客との契約から生じる収益」の再公開草案で提案された、「一定の期間にわたり充足される履行義務」について重要な変更が加えられています。この内容について教えてください。

A 実務に適用されやすいように「一定の期間にわたり充足される履行義務」の要件が明確化されました。

 **解説**

(1)2011年11月までの決定事項

2010年6月に公表された「顧客との契約から生じる収益」の公開草案で提案された「顧客への財またはサービスの移転」の4つの指標は、一定期間にわたり充足されるような、工事契約やサービス契約における履行義務を描写するにはあまりに理論的であり適用が困難で、そのうち2つ(法的所有権および物理的占有権)がサービスの移転に当てはまらず、実務において重大な多様性を招くおそれがあるとのコメントが寄せられました。

これを受けて2011年11月に公表された「顧客との契約から生じる収益」の再公開草案(以下「ED」)では、「一定の期間にわたり充足される履行義務」および「一時点で充足される履行義務」の概念が導入されました。

(2)EDに寄せられたコメントへの対応

EDに対して、「一定の期間にわたり充足される履行義務」を識別する要件が複雑であり、実務における適用可能性について懸念するコメントが寄せられました。これに対応して、次の①から③のいずれかを満たした場合に、一定期間にわたって収益を認識することを仮決定しました。

- ① 顧客が企業の履行につれて、履行による便益を受け取り消費する。
- ② 企業の履行により、資産(たとえば仕掛品)が創出されるかまたは増価され、資産の創出または増価につれて顧客が当該資産を支配する。
- ③ 企業の履行により、企業が転用できる資産が創出されず、かつ、企業は現在までに完了した履行について支払を受ける権利を有しており、かつ、契約どおりに履行すると見込んでいる。

また、上記③の「転用できる」と「現在までに完了した履行についての支払を受ける権利」の解釈を下記のように明確化することを仮決定しました。

項目	解釈
転用できる	企業が製造プロセスの全体を通して部分的に完成した資産を他の顧客に再度振り向けることが可能か否か
現在までに完了した履行についての支払を受ける権利	支払を受ける権利は強制可能なものでなければならない。当該権利の強制可能性を評価する際、契約内容だけではなく、契約内容を覆しうる法律ないし法的前例も考慮しなければならない。

Q 「顧客との契約から生じる収益」の再公開草案で提案された、「認識する収益累計額の制限」について重要な変更が加えられていますが、この内容について教えてください。

A 収益の認識を、企業が権利を得た変動対価の金額の見積りの事後的な変更から生じ得る重大な収益の戻入れが必要とならないような金額で認識することとされました。



解説

2011年11月に公表された「顧客との契約から生じる収益」の再公開草案(以下「ED」)では、企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額に変動性がある場合には、企業が現在までに認識する収益の累計額は、下記①②の要件の両方を満たす、企業が権利を得ることが合理的に確実と見込まれる金額を超えてはならないとされています。

- ① 企業に類似した種類の履行義務の経験がある(又は他の企業の経験へのアクセスなど他の証拠がある)。
- ② 企業の経験(又は他の証拠)が、企業が当該履行義務の充足と交換に権利を得ることとなる対価の金額の予測に役立つ。

また、上記要件②に該当しないことを示す指標として下記のもの为例示されています。つまり、以下に該当する場合には「合理的に確実」といえず、収益の認識時期が遅れることとなります。

- a. 対価の金額が、企業の影響力の及ばない要因に非常に影響を受けやすい。
- b. 対価の金額に関する不確実性が長期間にわたり解消しないと見込まれる。
- c. 類似した種類の履行義務についての企業の経験(又は他の証拠)が限定的である
- d. その契約には、可能性のある対価の金額が多数あり、その金額の範囲が広い。

上記の要件及び指標について、将来の重大な戻入れが必要となる変動対価の収益を企業が認識することにつながるのではないかと等のコメントが寄せられました。これに対応して、再審議において下記のとおり仮決定しています。

項目	仮決定の内容
変動対価	<ul style="list-style-type: none"> ① 変動対価の意味を明確化する。 ② 「合理的に確実である」という用語を削除する。 ③ 当該見積りの事後的な変動により重要な戻入れが必要にならない金額で収益を認識する。
認識する収益に重要な戻入れが発生しないと判断する要件	<ul style="list-style-type: none"> ① 重要な戻入れが発生しないことを裏付ける十分な経験または証拠を持ってその金額を評価する。 ② 企業は不確実な将来の事象から生じる収益の戻入れのリスクと仮にそのような不確実な事象が生じた場合の戻入れの程度の両方に関連するすべての事象及び状況を定性的に評価する。