



最終調整に入った「新しい収益認識基準」

— Revenue from Contract with Customers

2010年6月にIASBで正式に承認された「新しい収益認識基準」が公開草案としてリリースされましたが、多数のコメントをふまえ年内に再提出(re-expose)されることになりました。公開草案は、IASBとFASBとの間の長期に及ぶディスカッションをベースにしているもので、再提出される草案もその骨格において大きな変更はありません。と言うことは、この草案の考え方をベースに、日本の収益認識基準が変わるという事です。しかも、それは現行IFRSの「収益認識」の大幅な変更を含むものですから、非常に重要なものと言えます。

しかし、IASBは再提出される草案については極めて慎重な姿勢で臨んでおり、思わぬトラブルが生じないように定まったデュープロセスで事たれりとせず、再度のコメントを求めることを含め、あらゆる可能なステップを踏むと言っています。

再提出が必要となった理由は、次の点にあると思います。

- ① 殆どすべての企業に影響の及ぶ、極めて重要なテーマに関するものであるため、広範で徹底した同意の得られるものを追求する必要があったこと
- ② 殆ど全ての業種に通用する「単一の、原則主義に基づく」収益基準を創るという、非常に野心的な試みであるだけに「単一の原則」と「業種の特殊性」との間の整合性を明確にすることは、やはり容易ではない部分があったこと
- ③ サービス、特に「工事契約」タイプのものについて、非常に多数の「サービスについてのcontrol移転の概念がクリアじゃない」と言うコメントがあり、サービスについて独自の判定基準を設定したこと

収益認識についてこのように多数の疑問や要求が出たことから、この公開草案の基本的な意義自体をネガティブに捉える見解もあり得ますが、IASBは原則を曲げることなく、柔軟な対応をすることで所期の目的を達成しようとしています。

この回では最終調整のポイントを含めて解説しますので、収益認識を巡る国際的な議論に、気持ちの上では主体的に参加するつもりでお読み下さい。

(公開草案に対するコメントレターは 1000 通近くにはのびりましたが、そのうち北米 (74%)、国際機関 (12%)、ヨーロッパ (7%) 合計で 90%以上、アジアは 4%にとどまり、残念ながら日本はコンマ以下と思われまます。)

この公開草案の内容は、本シリーズが前回までに解説してきた内容 (IASB と FASB とのディスカッション・ペーパーとその後の議論、スタッフ・ペーパーを解説したもの) とほぼ一致しています。しかし、この草案はこれらの議論を体系的に整理し、公開草案としてきっちり記載されていますので大変分り易くなっていますので、一部重複しますがおさらいを兼ね、次のコア部分を中心に勉強していきます。

1. 何故、収益認識基準の改訂プロジェクトができたか

2010年6月下旬、IASB と FASB は共同で次のようなプレスリリースを行っています。

Why we're doing the project ?

- **IFRSs and US GAAP are different.**
- **Both needs improvementObjective – a single, principles-based revenue recognition standard for use across various industries and capital markets.**

我々は、何故このプロジェクトを実施しているか？

- IFRS と米国の会計基準は異なっており、双方とも改善が必要 (だから)
- 目的一さまざまな産業や資本市場にまたがって使用する、単一の原則主義に基づく、収益認識基準 (を作るため)

とし、「米国は産業ごとの膨大な規定を持つ広すぎる認識基準をもち、IFRS は適用困難な二つの基準を持っている」ことが改良すべき点で、「現行の IAS18 号(収益)、11 号 (工事契約)、そして FASB のトピック 650 (収益認識を細かく規定したもの) の大半を、新基準に置き替える (replace)」としています。

2. 基本的な骨格の変更のポイント

(現行 18 号の特徴)

現行の IAS18 号における「収益認識基準」の大きな特徴は、基本的には「経済的便益の流入の確実性」「収益額が信頼性を持って測定できる」などフレームワークにおける「収益」の定義要件が全て満たされた場合に行なうこととしながらも、「認識時点」については“Sale of goods”（商品の販売）、“Rendering of services”（役務の提供）、そして“Interest, royalties, dividends”（利息、ロイヤリティ、配当）の三つに分けて規定していることです。

例えば、物品の販売のケースでは、「重要なリスクと経済的価値の買い手への移転」役務提供のケースでは「期末日時点でのサービス進捗の測定が信頼性を持って測定できる」ことをポイントにしています。

つまり、現行規定は、商品販売とサービス提供の収益認識を統一的に規定する定義を持っていません。

(新基準の特徴)

これに対して、新基準は goods (商品)と services(役務)の双方のケースを含むより根本的観点、すなわち「顧客との契約の履行」と言う観点から収益認識のフレームワークを構築しようとしています。

その基本的骨格は簡単で、次のセンテンスに示されています。

- **Revenue recognised when a good or service is transferred to a customer satisfying a performance obligation in the contract**
- **Amount of revenue is the amount of the transaction price allocated to the satisfied performance obligation**
- 「収益は、契約義務の履行を充足すべく、商品またはサービスが顧客に移転した時点で認識される」
- 「収益の額は、充足された義務の履行に対応する取引価格である」

(新基準適用のポイント)

以上のように、新しい基準の骨格は簡単ですが、個々のケースに適用してみると、中々の優れものである事が分ります。
考察すべきポイントは次のとおりです。

(契約という概念)

新基準のキーワードの一つは、「契約」です。
新基準は「契約」(contract)を定義していますが、その際のキーワードが **enforceable rights** という言葉です。

この **enforceable** は、enforce + able で enforce は「守らせる」「強制する」という意味で「強制的に守らせ、あるいは執行させることのできる」という意味です。

「契約書」と言う書類が無くても、あるいは当事者同士の「契約をかわした」と言う契約書類等の外観がなくてもそこにある「約束」があり、それが「何らかの強制力によって守らせられる」状況があればそこに「契約」があるというように理解されます。

そして、財務諸表の収益認識に必要な範囲で取引のプロセスに潜在する「契約」の構造を明確にして、それを根拠に収益を認識せよというのが公開草案のエッセンスです。

(収益認識の決定的なポイントとしての“義務の履行”)

次に、収益認識にとって契約の中で一番大事なことは、その契約上の義務の履行が充足されるのはどういう場合でどの時点かを明確にすることです。

契約が成立すれば、商品やサービスの売り手と買い手の双方に権利と義務が生じます。

このように、契約が存在するだけでなくその中で履行義務が特定できなければなりません。

法的義務を生じさせる履行義務でなくても「商慣習により義務を履行するという妥当な期待があれば」履行義務の存在が特定でき、それも収益認識の要件に含まれます(推定義務)。公開草案では、この履行義務の定義においても、「強制可能」であるという要件をおいていました。しかし、法的義務以外に「推定

義務」を収益認識基準に加えているため、それは必ずしも「強制可能」が絶対的要件ではないとされ、「義務を履行するであろう妥当な期待を生じさせる売手の約束」を含めることにしました。

例えば、お店で品物を並べ値札をつけていれば、「これを下さい」と言うお客の要求を断ることはできず、その品物をお客に渡すことによって売手の義務の履行が充足されることになりその対価を請求する権利が生じます。ここにはすでに一つの契約があり、履行義務が特定できると考えます。

買い手の権利は、商品またはサービスを取得する権利であり、義務はその対価を支払う義務です。

他方、売手の義務は、商品またはサービスを顧客に移転する義務であり、その権利は対価を得る権利です。

収益認識は、この売手の義務がどの時点でどのように決定されるかを特定することに最大のポイントがあります。

(例)

例えば、売価 10 万円、原価 8 万円のテレビを 2 台売買する時の契約を例に取りましょう。

買い手から見ると、契約が成立すれば 10 万円のテレビ 2 台を購入する権利を得、その対価として 20 万円を支払う義務が生じます。

売手の契約上の義務が果たされれば 20 万円のお金が出ていき、20 万円のテレビが手に入りますから損も得もありません。仮に 1 台が引き渡されたとしても、10 万円増 10 万円減でプラスマイナスゼロです。

問題は、売手のケースです。

売手から見ると、1 台あたり原価 8 万円のテレビを 1 台あたり 10 万円のお金と引き換える約束が成立したのですから、契約成立と同時に 4 万円の利益が生じると考えることもできます。実現主義という従来の発想からはとんでも無いことですが、法律関係に着目すれば「契約成立＝収益認識」という発想もあながち出鱈目というわけではないのです。

しかし、新基準では、次のように考えます。

売り手は契約成立と同時に **20万円の契約資産**（将来お金になるが履行されるまでは契約上の権利）を得、同時に契約価格 10万円のテレビ 2台計 **20万円分を譲り渡す義務（契約履行義務）**が生じる。と考えるのです。

従って、契約時点では 20万円の契約資産と同額の契約義務が両建てになり利益は生じません。

そして、実際に**履行義務を充足した時**、すなわちテレビを顧客に引き渡した時が「**収益、費用**」の**認識**が生じる時であると考えます。

1台引渡した時、収益は 10万円、原価 8万円、2万円の利益が生じます。

最初は、用語が今までとあまりに違うので分り難い面もありますが、従来「引渡基準」と言ってきたことと基本的には変わりありません。しかし、この「引渡す」と言うことがどういう意味なのかが問題です。

(transfer=引渡す とは?)

実際には「引渡す」あるいは「商品またはサービスの移転」というのは、どのような場合を言うのでしょうか？

それは、旧基準では「リスクと経済的価値の移転」でした。新基準では「コントロールの移転」です。

「リスクと経済的価値の移転」には、どういう弱点があったのか？

そして「コントロールの移転」とはどういう意味で、それは本当に無数にあるケースや取引形態を貫いて有効に機能する判断の基準となるのか？

これを考えることが重要です。

3. 「リスクと便益の移転(Risk and rewards)」はどのような弱点があったか？

2009年9月に公表された **IASB** のスタッフ ペーパー (**Topic: Control**) はその難点を次のように述べています。

- ① まず「リスクと経済価値」を指標とする場合、その適用は実際には“the significant risks and rewards” (IAS18号) という事なので、そこには **significant** 「重要な」という量・度合いの観点が入ってくる。そのため「どの程度のリスクが“significant”なのか？」という点で、企業により判断が異なってしまう可能性がある。
- ② 次に、例えば「返品権つき」の販売の場合、買い手はその商品を所有したにも関わらず売り手企業は返品リスクを保持しており、リスクの移転が行なわれていないという判断があり得るが「返品リスク」は顧客がその商品を支配していないという指標なのか？あるいは顧客に対する「他の義務の履行」の証拠なのか？という疑問が生ずる。SPはそれは「ある種のオプションまたは保証」を顧客に供与するという「商品を供給することとは別の履行義務（返品オプションまたは保証という）“another performance obligation”」であって、その履行が未だなされていない状態にあるということではないかと考えている。

つまり返品権利を与えているだけでは、収益が実現していないことにはならない。

さらに、「リスクの共有」という問題がある。一般に資産の所有者は、その商品が失われたり、破損したり、盗まれたりするリスクを負っている、それゆえリスクは資産に対する所有権の指標と考えられてきた。しかし、リスクの評価は、例えば保険会社のような第三者が保険料と引き換えにそのリスクを負う場合があり、リスクは多様化し共有され得る。従って、リスクは「支配の移転」を決定する際に特に助けとなる指標ではない。

つまり、リスクが買い手に移転していない場合でも収益認識が行なわれるべきケースがある。

IASBは、このように述べ「リスクと経済的価値の移転」は必ずしも有効な判断の原理にはならないと結論づけました。

注意しておきたいのは「リスクと経済的価値の移転」は「判断の原理」にはなりません、「Controlの移転」という新しい「判断の原理」の一つの指標としての価値を持つということで、無視されるわけではないということです。再提出される草案では「リスクと経済的価値の移転」を商品等に関する「コントロールの移転」の一指標とすることにしています。「指標」はそれぞれ単独で判断

基準となるものではないことに留意してください。

「Control の移転」を深く理解するために

収益認識についての新草案の肝が、「Control の移転」であることは明確です。そして、Control とは何か？ が一番の問題である事は明らかです。

この言葉は、日本では多分「支配の移転」と訳されることでしょう。また、それを適用する際の例示的な指標についても、翻訳されていくことでしょう。

しかし、それだけで全てのケースを判断するのは無理があります。具体的例示を無数にあげていけば、せつかく廃止することとした FASB のトピックス 650 のような細則主義に舞い戻ることになるでしょう。

公開草案は、その意図を **a-single, principles-base revenue recognition standard** (単一の、原則主義に基づく、収益認識基準)を策定することであると、明確にしているのですから、我々は「どこからか細部のガイドラインが与えられる」のを待つような態度を取るべきではありません。

プロフェッショナルとしてのプライドにかけて、原則主義の観点から「判断力」を鍛える必要があります、そのためには、基準を深く理解する必要があります。

その第一の理解の鍵は次のとおりです。

収益認識における「control の移転」は、「契約の義務履行」プロセスの中にあるということ

まず、「収益認識」という場面で使用される **control** は、あくまで企業にとって収益が認識されるプロセスの中で位置付けられていることでの理解が必要です。

これを理解するヒントは、公開草案で提案された基準についての次のような Overview (概括) の中にあります。

Recognise revenue to **depict the transfer of goods or services** at an amount that reflects the amount of consideration received or expected to be received in exchange for those goods or services

「商品やサービスを、その商品・製品の交換に受け取るかそう期待される対価の額を反映した価格で、商品またはサービスの移転を正確に示すように収益認識しなさい」

ここで、**depict** という言葉に注目してください。新草案では、この言葉が頻繁に出てきます。辞書で「描く、記述する、示す」となっており、ほぼ **describe** と同じ意味ですが、それよりもさらに「活き活きと、正確に記述する」というニュアンスがあります。

(**depict** すべき 5つのステップ)

公開草案で示された「**提案された基準を適用する 5つのステップ**」は、まさに **depict the transfer of goods or services** のポイントを示すものです。

IFRS の収益認識基準を自社に適用しようとする企業は、この 5つのステップを具体的に適用して「商品またはサービスの移転」のプロセスを正確に描き、かつそれ（適用した収益認識の概要と根拠）を適切にディスクローズする必要があります。

5つのステップとは、次のとおりです。

- ① 顧客との契約の特定
- ② その契約に含まれている個別の履行義務の特定
- ③ 取引価格の決定
- ④ 取引価格の個別の履行義務への配付
- ⑤ 個々の履行義務が充足される時点での収益認識

そして、ここで「履行義務の充足」＝「顧客への商品またはサービスの移転」の本質は、そうした商品またはサービスに対する「**controlの移転**」であるということが眼目ではありますが、それは次の観点を踏まえて明瞭に“**depict**”されなければなりません。

- a. コントロールの移転が、顧客の観点から見てなされていることの確認
- b. コントロールの移転が、いかなる指標によるかを説明できること（注記が必要）

新しい「収益認識基準」における **Control** について

1. 公開草案における **control** の定義

公開草案は、収益認識を「契約ベース」の基本的骨格における「履行義務の充足」時点とし、それは「顧客が当該商品・サービスの **control** を受け取る」時であるとししました。従って「**control** とは何か」が一番大事な問題となりました。

公開草案は、**control** を次のように定義しています。

A customer obtains control of a good or service when the customer has the **ability to direct the use of, and receive the benefit from, the good or service.**

顧客は、次のような能力 (**ability**) を得る時に、ある商品やサービスに対する **control** を得る。

(この定義でも明確ですが、**control** はあくまでも「顧客」の観点からなされるべきものとされています)

- ・ その商品・サービスを使用することを指示 (**direct the use of**) し
- ・ かつそこから便益を受ける(**receive the benefit from**)

草案は、この定義で使用されたキーワード (**ability, direct the use of, receive the benefit from**) について、さらに説明しています。

- (a) **ability** 「顧客は、(使用を指示しかつそこから便益を受ける) 現時点の **right** (権利) を得る必要がある」

つまり、ここで言う **ability** とは「権利」を指しています。先の定義の「能力」の代わりに「権利」としても、ほぼ正しい意味が通じます。

実は、IASB は **control** に代えて“**a right or other privileged access**”とした事があります。**right** は、法律上の権利に限られるという誤解を避けるために **right** と並んで特権的アクセス (**privileged access**) という用語を用いたのですが、それは、例えば「ノウハウ」のような資産を「使用することを指示する能力」は「秘密」への特権的アクセスであって、法律上の権利とは限らないからです。

また、この ability の獲得は、将来ではなく、「現時点」で行使できる権利でなければならないのは、当然です。

つまり、顧客が商品・サービスの使用を指示し、そこから便益を受ける「権利(特権的アクセスを含む)」を現に得た時、コントロールの移転があるという事です。

- (b) **direct the use of** 「その使用を指示する」
これについては、次のように説明されています。

refers to **deploy** that asset in its activities, to allow another entity to **deploy** that asset in its activities, or to restrict another entity from **deploying** that asset.

ここでのキーワードが **deploy** であることは明らかです。

つまり、「その使用を指示する」とは「その資産の働きについて **deploy** し、他の者が **deploy** することを承認し、あるいは他の者が **deploy** することを制限する」ことを示し(refer)していると言うのです。

deploy は、日本語ではほぼ「活用する」でよいと思いますが、多くの場合軍事用語で「部隊を配置、展開する」という場合に使用します。

つまり、資産にせよ部隊にせよ、それを組織し配置して何時でも使用できるような状態におく (**ready to be used**) ことです。まさに、そうした **deploy** する能力を持つことこそ **control** を得ることなのです。

- (c) **(and) receive the benefit from** 「そこから便益を得る」

さらに「(かつ) そこから便益を得る(能力)」となっています。(bとcはand=かつ) の関係であることに注意してください。

benefit=便益とは、要するに“cash flow”の流入の増加、あるいは流出の減少です。

企業は、そうした便益を **directly or indirectly**（直接的または間接的に） **in many ways**（さまざまな方法で） **such as by using, consuming, disposing of, selling, exchanging, pledging or holding an asset**（使用することにより、消費することにより、処分することにより、売却することにより、交換することにより、担保に供することにより、あるいは資産を保有することによって）得ます。

この二つの要件（b, c）を、現に満足する能力（a）を得た時が **control** を得た時であり、その時が収益認識のタイミングであるということです。

（顧客のパースペクティブ）

以上、新基準における **control** の定義を説明してきました。多分、この説明だけでも大抵の問題は解くことができます。例えば、ごく一般的に付随するサービスも、特別の条件もなく、商品を単独で引き渡すケースなどです。

ただし、顧客からの注文に基づき工場で製造した製品を販売する単純な取引の場合でも、日本では「出荷基準」が採用されるケースが多かったと思います。多くの場合、出荷基準は新基準では認められなくなるでしょう。

その理由の第一は「**control の移転**」の認識は売主ではなく「顧客（買主）の観点」からなされるべきであるという原則（顧客のパースペクティブ）によるものです。

売主から見た場合、製品を **control** しているのは、自社の工場敷地内であり、そこから出荷されて運送業者の管理に移った時点で、自らの **control** はなくなつたと考えることができます。売主の観点からは出荷基準ということになります。

しかし、買主の観点から見た場合、現に製品の支配を手にするのは少なくとも自分が管理支配している倉庫などに到着した時です。

(複雑多様なケースの存在)

しかし、「返品権つき」や「付帯サービスと一体」の場合、あるいはサービス提供における「成功報酬」、さらには「長期工事契約」などの取引の場合、この定義がどう貫かれ、どう適用されていくのかを理解するのはそう簡単ではありません。

「control の移転」という概念は、まさにこのような複雑・微妙なケースにおける明確な判断基準を提供するために提案されたのです。

2. 大きな変化—Goods(商品)と Service(サービス)の収益認識について、異なる指標あるいは基準が設定された

再提出された草案では、次の二つの大きな区分が登場しました。

Goods ⇒ performance obligations satisfied **at a point in time**

Service ⇒ Performance obligations satisfied **over time**

つまり、商品とサービスの収益認識を達成される履行義務が一時点で行なわれるのか？ あるいは時間の経過に応じてなされるのか？ で分けたのです。

そして、前者については 4 つの指標のうちの一つとして「所有に関するリスクと経済的価値」が復活されました。

Service のうち、もっとも重要なものが工事契約関係ですので、この点について次に説明します。

3. サービス特に工事契約における control の移転

公開草案は、複雑多様な取引形態における **control** の移転の判断基準として、幾つかの指標をあげています。これらについては、すでに何度か取り上げましたし解説も出てくると思います。疑問やコメントがもっとも寄せられたのもこの部分です。再提出草案では、この修正は新しいものを「再提案」するものではなく **clarify** のためのもの、つまり公開草案の趣旨を明瞭に表現するためのものであるとしていますが、かなり大きな修正と言って良いものです。

ここでは、再提出草案に対して変更の方向性をガイドした「IASB/FASB のスタッフ・ペーパー」(Jan. 12,2011 IASB/FASB Meeting))を中心に、解説します。

「商品、サービスのデザイン、機能が、顧客特注であること」は、何故収益認識の指標から外されたか？

その理由の第一は、それが、公開草案では商品とサービスに共通する指標の一つとして上げられていたことから、もっぱら「商品」のみに適用される指標としたからです。

もう一つの理由があります。スタッフ・ペーパーは次のように指摘していません。

この指標がコントロール移転の決定目的に関係するの不明確である。

because the customer might clearly own an asset even though it is not a customer-specific design or function.

Conversely, a customer might not own an asset with a customer-specific design or function

「何故なら、明らかに顧客は顧客特注のデザインや機能のものではなくても、それを所有することがあり得る。逆に、顧客はたとえ顧客特注のデザインや機能をもつ資産であっても、それを所有しないこともあり得る」とし、それだけでは継続的移転の指標にはなり得ないと指摘しています。

スタッフ・ペーパーは、新しい方向性を提示し、これに基づいて、再提出草案は「継続的移転」について、次のような判定基準を提起しました。

Transfer is continuous if (移転は、次の場合“継続的”である)

① entity's performance creates or enhances an asset customer controls

or

「企業のパフォーマンス（義務履行）が、顧客の支配する資産を創造するか、または改良する」

あるいは、

② entity's performance does not create an asset with alternative use to the entity and at least one of;the following is met

- i The customer receives benefit as the entity performs each task
- ii Another entity would not need to re-perform to date if that other entity were to fulfill the remaining obligation to the customer without the benefit of any inventory controlled by the entity
- iii entity has a right to payment for performance to date

「企業のパフォーマンスは、当該企業のために代替的に使用する資産を生み出すことはなく、かつ次のいずれかに合致する

- i 顧客が、企業がサービスを提供する業務を履行するごとに、便益を受け取る
- ii 他の企業が、その顧客に対して、(当初請負った)企業がコントロールする棚卸資産の便益抜きで業務の残りの部分を遂行することとした場合、その日までの部分を再履行する必要はない
- iii 企業は、その日までの業務につき支払を受ける権利を有する

この新しい基準が具体的に適用される場合、どのようなケースが考えられるか、私見を述べれば次のとおりです。

まず、上記①は、例えば、企業が顧客所有の土地の上に顧客のための施設を建設するか、顧客の所有する施設を改良工事する場合などが考えられます。ただし、「顧客がコントロールする資産を創造する」と言うことが、どういう事なのか？ それは、必ずしも「顧客による特注」ではないと言うことが述べられているが、そうならばどういうケースを指すのか、さらに明らかにされていくことでしょう。

また、②については、まず「企業により履行される業務」の結果、それがもっぱら顧客のためにではなく、当該企業自身が活用できるものを創造する(例えば設計の図面がコピーされて、他に売却可能なような場合など)ものではないことを前提に、例えば次のようなケースではないか？

- i 助言、情報提供、研究開発支援、演劇など、サービス提供が即顧客に便益を与えるタイプのもの、あるいは一つのタスクごとに引き渡される工事契約など

- ii 企業が行なう運輸サービスなどで、例えば東京からハワイ、ニューヨーク経由でロンドンに顧客ないし貨物を運ぶ契約で、途中のポイントで当該企業から他の企業に容易に業務を引き継ぐことのできるようなタイプのものなど
- iii 工事契約で、顧客が途中解約する場合には、それまでの業務につき企業が支払を受ける権利がある場合など

4. 「継続的な商品・サービスの移転」の収益認識方法

工事契約において、公開草案の定義では「工事進行基準は無理ではないか？」と多くの人を感じたのは、「継続的な商品・サービスの移転」をどう把握(*depict*)するのかと言う疑問があったからです。

公開草案は、次の二つのメソッドをあげています。

(a) output method

(b) input method

- a. **output method** とは、生産され顧客に引き渡された単位（契約で定められたマイルストーン）により、契約上のトータルの商品・サービスのうち顧客に引き渡された部分の比率に基づいて、収益を認識するものです。これは、最も忠実な *depict*（把握）ですが、実務上難しいケースもあります。
- b. **input method** とは、総消費数量（日、コスト、労働時間など）に占める実施数量の比率によるもので、ローコストで忠実な *depict*(把握)ができるとしています

(b)の方法は、従来の工事進行基準と殆ど変わらない把握の方法です。実は、(b)の方法は、考え方としてはこの公開草案で否定された「アクティビティ基準」を彷彿させるものですが、あくまで「継続的な商品・サービスの移転」の指標とされています。従って、顧客の観点から見て移転の指標にならない「異常なコスト、浪費された材料や労働」は指標から排除すべきものとされています。

(その他)

再提出される草案では、このほか「契約の統合、分割」「個別の履行義務の識別」「測定」「Onerous test－赤字受注テスト」[保証についての処理]「ライセンスの移転」「取得コスト」「時間価値」などが修正されていますが、これらは、ほぼ業種別の柔軟性を確保したり、実務の実態に適合させるためのものです。

今回は、公開草案の定義に忠実に沿って解説しました。次の三つのキーワードがとても重要なので、最後にまとめておきました。

- 基本骨格が **Contract basis** (契約ベース) であること
- **performance obligation** (履行義務)が何時充足されるのかが問題
- 契約義務の履行を **depict** (生き活きと正確に記述、把握) することが重要…その注記も重要
- **control** の移転 が肝であること

以 上