

収益認識の会計基準を めぐる国際的動向(part2)

履行義務の定義

- * 契約義務の履行に基づいて収益を認識するとなると、「履行義務」とは何かを定義しなければならない。
- * 「契約締結の結果として顧客に資産を移転するよう企業に義務づける強制可能な約束」
- * 「資産の移転」とは：
「資産の基礎にある資源に対する支配が顧客に移ること」

履行義務の識別

～返品権が付帯した財の販売①～

2つの履行義務

- ①財を顧客に移転させる義務
- ②返品に応じるという約束
- ②の約束を履行義務とみる考え方
 - * 返品権(資産)が顧客に移転したとみなす。
 - * 返品が期限が満了するまで返品サービスの提供に見合う収益を認識しない。
 - * 販売後は当該財を棚卸資産として認識しない。(支配は顧客に移転したので)

履行義務の識別

～返品権が付帯した財の販売②～

- ②の約束を履行義務とみない考え方
 - * 返品を販売の取り消しとみなす。
 - * 返品が期限が満了するまで、いかなる収益も認識しない。
 - * 販売後も(実際には支配が顧客に移転した)財を売り手の棚卸資産として扱い続ける。
→ 支配の移転 = 義務の履行 = 収益認識、とする考え方と整合しない。

履行義務の識別

～返品権が付帯した財の販売③～

- * 返品が期限が満了するまで返品サービスの提供に見合う収益を認識しない。
- * 複数の約束された資産が異なる時点で顧客に移転するような取引は履行義務を区分認識し義務の履行 = 顧客に資産が移転するパターンを企業の収益に忠実に反映させる。

↓
DPの見解

義務履行の時点

- * 約束された資産を顧客に移転したとき
 - = 資産に対する支配が顧客に移転した時点
 - = 義務履行の時点
 - = 収益を認識する時点
- * 資産の移転に関し形式と実質が乖離する例
～ビル・アンド・ホールド取引～
形式：売り手が資産を物理的に占有
実質：支配権は顧客に移転。売り手は顧客の資産を保管するサービスを提供

〔参考〕ビル・アンド・ホールド取引の 収益認識に関する英国の適用指針

契約が次の条件を全て満たす場合に収益を認識する。

- ①財は完成し、引き渡しの準備が整っていること
- ②保管と出荷の他に売主に義務が残っていないこと
- ③返品の際、顧客に対価の返還請求権があること
- ④販売用の財が売主の他の財と区別されていること
- ⑤ビル・アンド・ホールドの条件が売主の事業目的ではなく、買主の事業目的と合致していること

Revenue Recognition - Application Note to FRS5:
'Reporting the Substance of Transactions', Nov. 2003,
The Accounting Standards Board

支配の移転vsリスク・経済価値の移転

* 「支配の移転」と「リスク・経済価値の移転」が一致しない場合がある。

* 第1のシナリオ：期限のある返品権付き販売

* 第2のシナリオ：一定期間の試用販売

①どちらのシナリオでも売主は対価を得られないリスクを負っている。

②しかし、支配の移転に関しては、第1のシナリオでは引き渡しの時点で顧客に移転するが、第2のシナリオでは試用期間が経過するまでは売主に留まる。

顧客の検収

* 合意された仕様通りに引き渡したことを売主が客観的に立証できる場合は、顧客による検収は資産の移転に影響せず、引き渡しの時点で収益を認識してよい。

* 合意された仕様通りに引き渡したことを売主が客観的に立証できない場合は、顧客による検収は資産の移転に影響し、引き渡しの時点では収益を認識できない。

財とサービスを連携して移転する場合、資産はいつ移転するか？

〔設例〕 A社は6月30日に顧客の物件を塗装するために塗料を顧客に届けた。A社はその塗料を使って7月1日～15日に塗装サービスを行った。この場合、塗料はいつ顧客に移転したと判断するか？

〔DPの提案〕

先に引き渡された財が、後に続く履行義務を充足するために使われる場合、当該財は履行義務を充足するために使われるまでは移転していない。なぜなら、顧客は塗料に対する物理的アクセスはできて塗料を支配しているわけではないから。

履行義務の当初測定（1）

現在出口価格 (Current Exit Price) アプローチ

現時点で第三者に履行義務を移転するとしたら要するコストで履行義務を測定する方法
DPはこのアプローチを却下：

- ①たいいていの場合、企業は履行義務の移転を意図しない。
- ②実際の取引を離れてコストを擬制するのは誤謬を生みやすい。

履行義務の当初測定（2）

当初取引価格 (Transaction Price) アプローチ
契約において顧客が約束した対価で履行義務を測定する方法

DPはこのアプローチを採用：

現在出口価格アプローチでは義務を履行する前でも出口価格の変動を捉えて収益を認識する場合があるが、このアプローチでは義務を履行しない限り収益を認識しない。

複数の履行義務への取引価格の配分

〔DPの見解〕

各財またはサービスの独立した販売価格に比例して取引価格を各履行義務に配分する。

〔設例〕 取引価格を100と仮定

	独立した販売価格	独立した販売価格の比率	取引価格の配分
製品A	60.0	54.5	54.5
製品B	30.0	27.3	27.3
製品C	20.0	18.2	18.2
合計	110.0	100.0	100.0

履行義務の再測定（1）

〔DPの見解〕

*義務を履行する予想コストが不利な方向に変化した場合に履行義務を再測定する。

*再測定のトリガー

義務を履行するための予想コストが当該義務の帳簿価額を超える場合

*再測定の方法

予想コストで当該履行義務を再測定する。

履行義務の再測定（2）

〔設例〕 A社は2001年1月2日に2年間の工事契約を締結し、顧客は100,000の契約価格を前払いした。工事サービスは2年間にわたって均等に顧客に移転するものとする。契約時点では契約を遂行するためのコストは80,000と予想されたが、2001年末決算時点で1,000だけ上昇した。

収益	50	履行義務の帳簿価額	51
費用	40		
再測定損失	1		
マージン	9		

DP提案が現行実務に及ぼす潜在的影響（1）

- ①現金主義による収益認識に対する影響
支払い可能性を基準にして収益認識をしている現行実務に対しては、それよりも収益認識を前倒しする結果になる。
- ②建設型の事業の収益認識に対する影響
建設活動が顧客への資産の移転につながらない場合、建設段階では収益は認識されないから、既存の工事進行基準による収益認識と齟齬が起こる。活動≠移転

DP提案が現行実務に及ぼす潜在的影響（2）

③引き渡し後のサービスが附帯する取引の収益認識に対する影響

（現行実務）引き渡し時に予想コストを負荷として見越し計上（コスト・ベース）

（DPの提案）引き渡し後のサービス提供を独立の取引（収益源泉）として扱い、繰延収益として処理する。（マージンを含む売価ベース）