

収益認識のポジション・ペーパー記載術(後編)

第③回

履行義務の充足に係る進捗度の見積り

高田康行 太陽有限責任監査法人 公認会計士

回	内容(第4回以降は予定) ※前編全6回は企業会計2019年11月号から2020年4月号に掲載		
第1回	5つのステップの重要性	第3回 履行義務の充足に係る進捗度の見積り	第5回 重要な権利を顧客に与えるオプション
第2回	本人と代理人の区分(代理人の場合)	第4回 財またはサービスに対する保証	第6回 顧客に支払われる対価

本連載では、ポジション・ペーパーを12項目で定義し、会計処理の方針だけでなく、リスクや内部統制も対象としている。また、前編を含め全12回の連載で12編以上のポジション・ペーパーを示し、ポジション・ペーパーに記載した各論点を比較することで、収益認識の考え方の理解を深めることも意図している(前回「Ⅱ1 ポジション・ペーパーの活用」参照)。今回は、

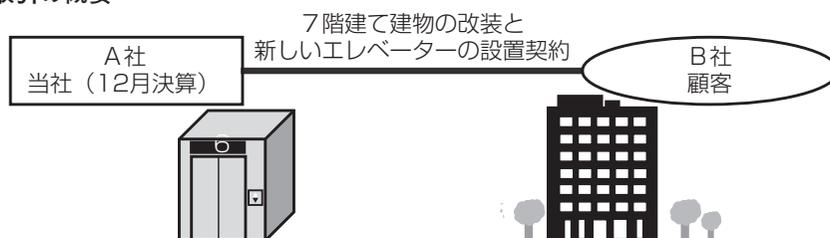
アウトプット法とインプット法の比較により、進捗度の見積りの理解を深めたい。なお、本文中、意見に関わる部分は私見である。

I ポジション・ペーパーの記載例

1 対象取引の概要

図表1のように、取引の概要と契約情報をま

〔図表1〕取引の概要



契約情報			
履行義務の内容	<ul style="list-style-type: none"> 7階建ての建物の改装とそれに伴う新しいエレベーターの設置 ×1年11月に契約を締結 その他の財またはサービスの提供はない 		
支払条件	<ul style="list-style-type: none"> 取引価格は、50,000千円 予想原価と×1年12月31日の実績は、以下のとおり 		
		予想	実績
	エレベーター	15,000千円	15,000千円
	その他の原価	25,000千円	5,000千円
	合計	40,000千円	20,000千円
その他	<ul style="list-style-type: none"> 顧客は、×1年12月にエレベーターが現地に引き渡されたときにエレベーターに対する支配を獲得するが、エレベーターは×2年6月までは建物に設置されない エレベーターの調達原価(15,000千円)は、履行義務を完全に充足するための合計予想原価(40,000千円)の総額に比して重要である 当社は、エレベーターの設計や製造に関与しない 		

〔図表2〕当該取引の論点

ステップ	当該取引の論点	参照等
(1) 顧客との契約を識別する	「1. 対象取引の概要」の図表1の「契約情報」参照	—
(2) 契約における履行義務を識別する	財またはサービスに対する保証	後編第4回(予定)
	別個の財またはサービスか否か	前編第3回 記載例②
	本人と代理人の区分の判定	前編第5回 記載例② 後編第2回
(3) 取引価格を算定する	取引価格に変動対価等が含まれるか否か	前編第1回
(4) 契約における履行義務に取引価格を配分する	複数の履行義務の場合は、取引価格の配分の論点が生じる	前編第3回 記載例③
(5) 履行義務を充足するにつれてまたは充足した時に収益を認識する	一定の期間にわたり充足される履行義務か否か	前編第2回 記載例①
	一定の期間にわたり充足される履行義務の場合は、履行義務の充足に係る進捗度の見積り	対象論点

とめた。

一定の期間にわたり充足される履行義務で、進捗度を発生コストに基づくインプット法で見積り際には、インプットと財またはサービスに対する支配の顧客への移転との間の直接的な関係の有無を判断する必要がある。

つまり、発生コストが、進捗度に寄与しない場合または比例しない場合には、当該コストに関して調整が必要になるのである。本取引の場合は、エレベーターの取得原価の取扱いがポイントになる。エレベーターの取得原価の総原価に占める割合が相対的に大きく、当社はエレベーターの設計や製造には関与しないからである。

2 5つのステップの該当する論点

図表2のように、当該取引の論点を5つのステップ別にまとめた。

当該取引の対象論点は、ステップ5の進捗度の見積りであるが、ステップ1と2の検討も重要である。なぜなら、ステップ1と2の「別個の財またはサービスか否か」と「本人と代理人の区分の判定」の結果が、ステップ5の進捗度の見積りの検討に影響を与えるからである。

ステップ5の進捗度の見積りを単独で検討しようとしても、結局、ステップ1と2に後戻りすることになる。5つのステップの順での検討

の重要性を再確認する。

3 従来基準または実務

従来の企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」では、原価比例法等の合理的な見積りの具体例は示されていたが、どのように合理的な見積りを行うか、その考え方は示されていなかった。また、進捗度の見積りの可否が、会計処理（工事進行基準または工事完成基準）の決定の指標であった。

これに対し、収益認識基準では、そうっていない。会計処理は、履行義務の性質に着目して決定される（前編第3回記載例①）。一定の期間にわたり充足される履行義務と判定された場合に、一定の期間にわたって収益を認識するための進捗度が見積られる。また、アウトプット法とインプット法といった対極的な2つの方法を示すことにより、進捗度の合理的な見積りの考え方を示している。

4 基準等の定めと検討ステップ

図表3のように具体的な検討内容を、図表4のように検討イメージをそれぞれまとめた。

一定の期間にわたり充足される履行義務の場合に、進捗度を見積り、当該進捗度に基づき一

定の期間にわたり収益を認識する。(企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」(以下「収益認識会計基準」という。)41項)。進捗度の見積りには、アウトプット法とインプット法の2つの方法が定められている(企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準

の適用指針」(以下「収益認識適用指針」という。)15頁)。

進捗度は見積りにすぎないため、単一の方法で、類似の履行義務および状況には首尾一貫した方法で適用することが求められる(収益認識会計基準42項)。

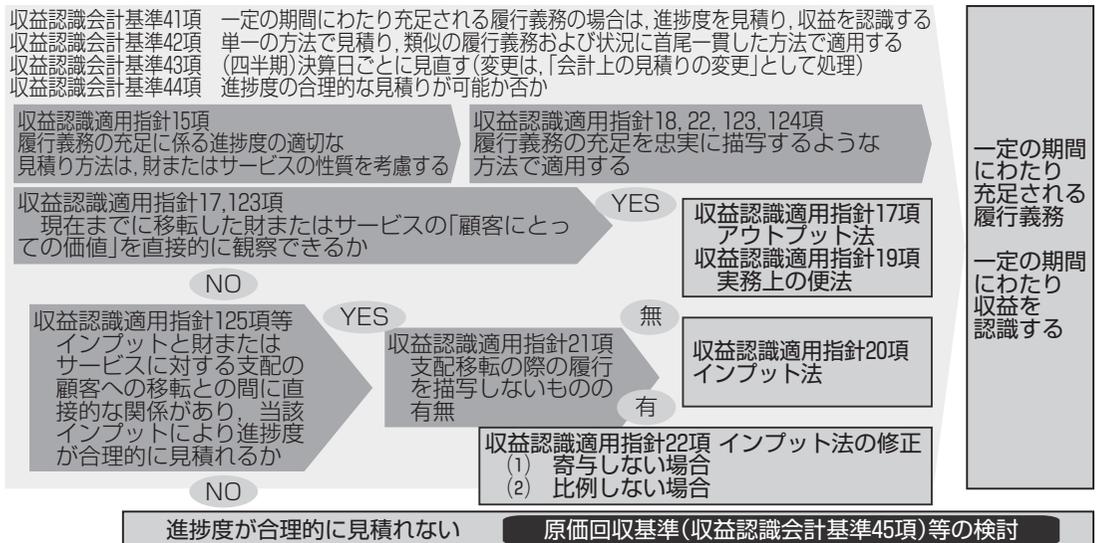
〔図表3〕5つのステップの論点の具体的な検討内容

財またはサービスに対する保証		(後編第4回(予定))
収益認識適用指針38, 37, 35, 34項	追加の保証サービスか否か	建物の改装とそれに伴うエレベーターの設置以外に履行義務はないため、通常の品質保証について、製品保証引当金の要否を検討する。
別個の方またはサービスか否か		(前編第3回記載例②)
収益認識会計基準34項(1)(2) 収益認識適用指針5, 6項 収益認識適用指針44項等	別個の方またはサービスか否か (本人と代理人の区分の判定を含む)	当社は、7階建て建物の改装について、新しいエレベーターの調達と設置を含めた設計サービスを提供している。建物の改装と新しいエレベーターを結合後のアウトプットに統合する重要なサービス(設計サービス)を提供しているため、顧客との約束は、別個の方またはサービスの束(建物の改装と新しいエレベーターの設置)の移転を約する単一の履行義務であると判断した。その結果、新しいエレベーターを支配していると判断される(収益認識適用指針44項(3))。 したがって、建物の改装と新しいエレベーターの設置は自ら供給する履行義務であり、当社は本人に該当すると判断した。
取引価格の算定		(前編第1回)
収益認識会計基準48項等	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 変動対価 ▶ 金融要素 ▶ 現金以外の対価 ▶ 顧客に支払われる対価 	変動対価等は取引価格に含まれないと判断した。
独立販売価格による取引価格の配分		(前編第3回記載例③)
収益認識会計基準65項	履行義務への取引価格の配分	単一の履行義務であるため、該当なし。
一定の期間にわたり充足される履行義務か否か		(前編第2回記載例①)
収益認識会計基準38項 (1) (2) (3)①②	一定の期間にわたり充足される履行義務の3要件のいずれかを満たすか	建物は顧客所有の建物であり、建物改装とエレベーターの設置は、義務の履行により、資産が生じ(または資産の価値が増加し)、それにつれ顧客が当該資産を支配するため、建物の改装とエレベーターの設置は、一定の期間にわたり充足される履行義務と判断した。
履行義務の充足に係る進捗度の見積り		対象論点
収益認識適用指針17, 123項	「顧客にとっての価値」の直接的な観察の可否	建物の改装とエレベーターの設置は、決算期を跨いだ仕掛品の発生が想定され、移転した財またはサービスの顧客にとっての価値を直接観察するのが難しいと想定される。 したがって、アウトプット法は採用することができないと判断した。
収益認識適用指針125項等	インプットと財またはサービスに対する支配の顧客への移転との間に直接的な関係があり、当該インプットにより進捗度が合理的に見積れるか	建物の改装に関しては、コストの発生が、改装の進捗と比例関係にあり、発生したコストと建物の改装部分に関する顧客の支配の獲得に直接的な関係があると判断した。 取引価格は受注時に確定しており、予想原価も実行予算として受注後速やかに見積り可能である。また、実際原価は個別原価計算により適切に集計されており、月次の予算実績比較分析が実施され実行予算の見直しも適時実施可能

収益認識のポジション・ペーパー記載術(後編)

		である。 したがって、進捗度は合理的に見積り可能であると判断された。
収益認識適用指針21項	発生したコストが、支配移転の際の履行を描写しないものの有無	エレベーター設置にかかるコストは、ほとんどがエレベーターを調達するためのコストであるため、建物改装に係るコストと発生形態が異なる可能性がある。 したがって、エレベーターの支配移転の際に履行義務の充足を適切に描写するか否かを検討する。
収益認識適用指針22項(1)	進捗度に寄与しない場合に該当しないか	その他の原価は予定原価と比較して異常値は発生していない。 エレベーターの調達のためのコストは、発生時期は異なるが、金額は予定どおりであるため、著しく非効率な要因は発生していない。
収益認識適用指針22項(2)①～④	発生したコストが進捗度に比例しない場合に該当しないか	以下の検討の結果、エレベーターの調達原価を進捗度に見積りに含めると、自らの履行の程度を過大に表示することになると判断した。 なお、設置予定の5カ月も前に決算期を過ぎエレベーターが引き渡されたことを重視した。
	① 別個のものでない	上記「別個の財またはサービスか否か」の判定で、建物の改装とエレベーターの設置は、別個の財またはサービスの束の移転を約する単一の履行義務であると判断した。
	② 顧客の当該財の支配獲得時点と関連サービスの受領時点の間隔	顧客は、X1年12月にエレベーターが現地に引き渡されたときにエレベーターに対する支配を獲得するが、エレベーターはX2年6月までは建物に設置されない。 当初エレベーターの引渡しは、設置予定の1カ月前であった。設置予定の5カ月も前に決算期を過ぎ引き渡された理由を製造部門に確認したところ、エレベーターの調達先の事情であるが、顧客の了解も得ているとのことであった。
	③ 総コストに占める当該財のコストの割合	エレベーターの調達原価(15,000千円)は、履行義務を完全に充足するための合計予想原価(40,000千円)の総額に比して重要である。
	④ 当該財の設計・製造に対する関与	当社は、エレベーターの設計や製造には関与しない。

〔図表4〕 履行義務の充足に係る進捗度の合理的な見積りの検討ステップ(イメージ図)



アウトプット法は、現在までに移転した財またはサービスの「顧客にとっての価値」を直接見積る（収益認識適用指針17項）。したがって、履行義務の忠実な描写のためには、アウトプット法のほうが望ましい。しかし、顧客に移転される財またはサービスの性質を考慮した場合、仕掛品が生じる場合のその価値等、「顧客にとっての価値」が直接観察できない場合が多いため、一般にインプット法が採用される。

インプット法の見積りは、その適用時期に、インプットと財またはサービスに対する支配の顧客への移転との間の直接的な関係の有無の判断が必要になる（収益認識適用指針125項）。

したがって、（四半期）決算日ごとに見直すことが、極めて重要になる（収益認識適用指針43項）。また、発生コストに基づくインプット法の場合、発生したコストが、履行義務の履行を描写しないものの影響は、進捗度に反映しない（収益認識適用指針21, 22項(1)(2)）。

5 代替的な取扱い

進捗度の見積りに関する代替的な取扱いは、該当なし。

ただし、契約の初期段階における進捗度が見積れない場合の原価回収基準の取扱いがある（収益認識適用指針99頁）。

6 結論

進捗度の見積りは、発生コストに基づくインプット法を採用する。また、当該進捗度の見積りを適用するに際し、エレベーターの調達原価15,000千円を発生コストおよび取引価格から除外し、エレベーターの移転に係る収益をエレベーターの調達原価15,000千円と同額（すなわち、利益相当額はゼロ）で認識する。

7 具体的な会計処理

×1年12月31日（決算日）

(1) 収益の計上 (単位：千円)

契約資産 22,000 / 売上高 22,000*

* 22,000 = (取引価格50,000 - エレベーターの調達原価15,000)

× 工事進捗率20%

(5,000 ÷ 25,000 × 100%)

+ エレベーターの調達原価15,000

(2) 原価の計上 (単位：千円)

売上原価 20,000* / 未払金 20,000

* 20,000 = 発生したその他の原価5,000

+ エレベーターの調達原価15,000

8 会計処理のため必要になる情報等

図表5のように整理した。

9 財務報告上の業務（サブ）プロセス

図表6のように整理した。従来は、顧客との合意後の取引価格に関する情報を受注プロセスにより入手していたが、顧客との合意がなくとも取引価格を見積る必要があるため、より川上のプロセスを財務報告上の業務プロセスとする必要がある。

なお、一定の期間にわたり充足される履行義務と判定された後の進捗度の見積りは、従来と同様、プロジェクト別損益管理プロセスから会計処理のため必要になる情報等を入手する。

10 リスクの分析と評価

図表7のように整理した。インプット法による進捗度の見積りに伴うリスクは、従来と同様であるが、収益認識基準により、何に気を付ける必要があるかが再確認できる。収益認識の5つのステップ、つまり収益認識の単位（対象）、金額、そして時期（履行義務の充足の忠実な描写）である。工事契約や受注制作のソフトウェア等では、1件当たりの金額が多額であり影響が大きいため、特に留意が必要である。

〔図表5〕 必要になる情報等

目的		必要情報等	
判定		プロジェクト別の予想原価（実行予算の策定）	
会計処理	見積り	(見積り方法) インプット法 (仮定) 顧客への財またはサービスの移転とインプットが比例する (入力数値) インプット法の指標は、発生したコスト	進捗度の見積り方法の決定
	実績	プロジェクト別の実際原価（個別原価計算による集計）	進捗度の見積りの適用
正確性担保		予想原価と実際原価の比較分析（予算実績比較分析）	

〔図表6〕 業務（サブ）プロセス

新旧	(サブ) プロセス	業務内容
従来	受注プロセス	合意後の契約登録等
	プロジェクト別損益管理プロセス	<ul style="list-style-type: none"> ● 実行予算策定（見直し）、個別原価計算、予算実績比較分析 ● インプット法による進捗度の見積りの決算日における調整（履行義務の充足を描写しない要因の除外）
新規	価格設定プロセス	取引価格の見積り

〔図表7〕 不正リスクと誤謬リスク

分類	リスクの内容	高リスク
不正	<ul style="list-style-type: none"> ● 進捗度の操作による工事収益と利益の意図的な過大・過少計上 ● たとえば、以下のような手段が想定される <ul style="list-style-type: none"> ・ 架空の契約の計上（※1）と赤字見込みの別工事に係る個別原価の付替え（※2と※3） ・ 損失発生見込みの契約の隠蔽（※1）と別工事への個別原価の付替え（※2と※3） ・ 取引価格および原価の恣意的な見積り（※2と※3） <p>収益認識の対象（単位）の操作は※1、金額の操作は※2、時期（履行義務の充足の忠実な描写）の操作は※3である。それぞれ単独ではなく、複合的な操作を想定しているのが特徴である。</p>	○
誤謬	<ul style="list-style-type: none"> ● インプット法による進捗度の見積りの決算日における調整（履行義務の充足を描写しない要因の除外）の漏れ ● 不正と認識せず実施してしまう発生コストの調整（履行義務の充足を描写しない要因の意図的な利用） 	—

11 高リスクの根拠

不正リスクについて、進捗度の操作は、従来から同業他社でも会計不正に利用されているため、高リスクと評価した。

誤謬リスクについては、従来と同様であり、リスクを低減する内部統制が構築され整備・運用されているため、高リスクとはしない。

ただし、インプット法の進捗度による見積りの決算日における調整の漏れには留意する。特に、売上や利益の早期計上のため、発生予定よ

り早期に多額の材料の納品を期跨ぎで実施する（支配の移転、つまり履行義務の充足を描写しない要因の意図的な利用）といった、製造部門等の収益認識の誤解には留意する。

12 内部統制の構築とキーコントロール(KC)の選定

図表8のように整理した。進捗度の見積りは、企業の工事案件に関する工程管理能力の巧拙を如実に現し、ビジネスリスク（企業の損益に影

響を与えるリスク。有利となる場合および不利となる場合の双方が含まれる)への企業の対応状況を白日の下にさらしてしまう点にも留意する。つまり、進捗度を合理的に見積れない、または見積りと実績が大きく乖離するということは、ビジネスリスクを適切に低減できていないことを株主等の財務諸表利用者に開示することになる可能性がある。

進捗度の見積りに関する財務報告上の対応を企業内で進めていくうえで、財務報告リスクとビジネスリスクは表裏の関係にあることを組織内で共有し、進捗度の見積りに関するマインドチェンジを図ることも大切である。

II 記載例の補足説明（インプット法のエッセンス）

アウトプット法とインプット法で同じ指標が例示されている（収益認識適用指針17、20項）。「経過期間」である（図表9）。考え方が違う進捗度の見積り方法で、なぜ、同じ指標が例示されているのであろうか。この異同を検討することは、進捗度の見積りのエッセンスの理解のキッカケになる。

アウトプット法の「経過期間」は、実務上の便法（収益認識適用指針19項）が参考になる。提供したサービスの時間に基づき固定額を請求する契約等、現在までに企業の履行が完了した部分に対する顧客にとっての価値に直接対応する対価の額を顧客から受け取るような権利を有している場合には、請求する権利を有している金額で収益を認識することができるとされている。

つまり、単位時間当たりの固定額で請求できる場合は、顧客に請求する権利を有している金額（単位時間当たりの固定額×顧客に提供した時間）を現在までに移転した財またはサービスの「顧客にとっての価値」とみなしているのである。

これに対して、インプット法の「経過期間」

は、どうであろうか。財またはサービスに対する支配の顧客への移転とインプットの関係が期間を通じて一定であると判断する。したがって、一定でない場合は、たとえば、発生したコストと比例すると判断する場合は、履行義務の充足に使用されたコストが契約における取引開始日から履行義務を完全に充足するまでに予想されるコスト合計に占める割合に基づき、収益を認識することになる。

ここからわかることは、同じく、顧客への財またはサービスの支配移転の視点で、進捗度の見積りの方法を決定しているが、結果として同じ指標を用いる場合でも、アウトプット法とインプット法では、提供される財またはサービスの性質の捉え方が異なるということである。インプット法は、アウトプット法と異なり、「顧客にとっての価値」を直接見積れないため、インプットと財またはサービスに対する支配の顧客への移転との間の直接的な関係の有無を判断する点がポイントである。

したがって、たとえば発生コストに基づくインプット法を採用する場合、この記載例のように支配移転の際の履行義務の充足を描写しないものの有無の確認が必要になる。

また、インプット法の直接確認できない欠点を利用して、恣意的にコストの付替えや、総収益および総コスト（またはいずれか一方）の恣意的な見積りを行うことで、進捗度の調整を通じた収益と利益の過大・過少計上が行われる場合がある。

したがって、インプット法による進捗度の見積り方法は、一度決定すれば、機械的・画一的にそのまま継続して適用すればよいわけではなく、財またはサービスに対する支配の顧客への移転とインプットの関係に常に留意する必要がある。

なお、収益認識会計基準では、一定の期間にわたり充足される履行義務について、収益を認識するために使用した方法および当該方法が財またはサービスの移転の忠実な描写となる根拠

〔図表8〕 内部統制の構築とキーコントロールの選定

類型	詳述	KC								
(1) 定型化	<ul style="list-style-type: none"> 工事収益の見積り方法の標準化 なお、実行予算の積上げに利益を加算するが、利益に関しては過去の実績を反映した顧客ごとの査定率を考慮する。 また、顧客の査定プロセス（内部的な決定プロセスと決定に要する期間や入手可能な証票等）の確認を含む。 実行予算の策定方法の標準化 工事のタイプ別に標準を定めるとともに、工程別、原価要素別、単価×数量や月次発生ベースの細目の積上げ方式とする。 また、実行予算の策定に要する期間も明確にする。 	○								
(2) 非定型的要素の特定と対応	<table border="1"> <thead> <tr> <th>非定型的要素の特定</th> <th>対応</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>上位者からのプレッシャーによる恣意的な判断や見積り</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> 取締役会と監査役等の監督・監査機能 内部監査部門の独立的評価 経理部門の日常的モニタリング 製造部門等の上席者や会議体による日常的モニタリング </td> </tr> <tr> <td>標準化できない工事収益と工事原価の見積り (例) 最新技術、新たな設計・企画、新規取引先、原材料価格や人件費等の変動等</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> 月次の予算実績比較分析（差異原因の分析を含む） 実行予算の定期的な見直し 差異原因の分析結果の見積りプロセスへのフィードバック </td> </tr> <tr> <td>不正と認識せず実施してしまう発生コストの調整（履行義務の充足を描写しない要因の意図的な利用）</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> 月次の予算実績比較分析 プロジェクト別粗利率分析 ともに左記の発生コストの調整リスクを想定した分析を実施する </td> </tr> </tbody> </table>	非定型的要素の特定	対応	上位者からのプレッシャーによる恣意的な判断や見積り	<ul style="list-style-type: none"> 取締役会と監査役等の監督・監査機能 内部監査部門の独立的評価 経理部門の日常的モニタリング 製造部門等の上席者や会議体による日常的モニタリング 	標準化できない工事収益と工事原価の見積り (例) 最新技術、新たな設計・企画、新規取引先、原材料価格や人件費等の変動等	<ul style="list-style-type: none"> 月次の予算実績比較分析（差異原因の分析を含む） 実行予算の定期的な見直し 差異原因の分析結果の見積りプロセスへのフィードバック 	不正と認識せず実施してしまう発生コストの調整（履行義務の充足を描写しない要因の意図的な利用）	<ul style="list-style-type: none"> 月次の予算実績比較分析 プロジェクト別粗利率分析 ともに左記の発生コストの調整リスクを想定した分析を実施する 	○
非定型的要素の特定	対応									
上位者からのプレッシャーによる恣意的な判断や見積り	<ul style="list-style-type: none"> 取締役会と監査役等の監督・監査機能 内部監査部門の独立的評価 経理部門の日常的モニタリング 製造部門等の上席者や会議体による日常的モニタリング 									
標準化できない工事収益と工事原価の見積り (例) 最新技術、新たな設計・企画、新規取引先、原材料価格や人件費等の変動等	<ul style="list-style-type: none"> 月次の予算実績比較分析（差異原因の分析を含む） 実行予算の定期的な見直し 差異原因の分析結果の見積りプロセスへのフィードバック 									
不正と認識せず実施してしまう発生コストの調整（履行義務の充足を描写しない要因の意図的な利用）	<ul style="list-style-type: none"> 月次の予算実績比較分析 プロジェクト別粗利率分析 ともに左記の発生コストの調整リスクを想定した分析を実施する 									
(3) 判断過程や見積り根拠の記録・保存	<p>見積りの結果だけでなく、算定や検証（見直しの要否の検討）の過程も記録・保存する。</p> <p>製造部門から経理部門へ提出される以下の資料</p> <ul style="list-style-type: none"> 工事収益と実行予算に関して、標準化した見積り方法、仮定、入力数値等に基づき実施した各期の判断・見積りの資料 予算実績差異分析資料（差異の原因分析資料を含む） 進捗度の調整（履行義務の充足を描写しない要因の除外）を行った場合の調整資料（調整理由の記載を含む） 	—								
(4) 情報の正確性と網羅性のチェック	<p>製造部門から経理部門へ提出される資料に関する以下のチェック（複雑な計算が実施されるため、計算過程とデータベースに関するIT業務処理統制およびIT全般統制を含む）</p> <ul style="list-style-type: none"> 資料間の整合性 月次推移・対前期比較による異常点の有無 会計データとの整合性 	—								
(5) 職務分掌	<p><経理部門（第2線）></p> <ul style="list-style-type: none"> 製造部門から提出される資料（※1）のモニタリング（批判的検証）（※2） 決算前の経理部門（検証）と製造部門等（算定・報告）の見積り方針ミーティング 進捗度の見積りリスクと内部統制に関する経営者（代表取締役社長等）への報告 進捗度の見積りリスクと内部統制に関する内部監査部門および監査役等との情報共有 <p><製造部門（第1線）></p> <ul style="list-style-type: none"> 経理部門への提出資料（※1）の製造部門上席者の承認（※2） 経理部門への提出資料（※1）の作成者と検証担当の分掌 	○ ※3								

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 見積り算定担当と実績値集計・比較検証担当の分掌 ➤ 見積りおよび見積り・実績値差異の検証結果を承認する会議体の設置(※2) <p>(進捗度の見積りは、財務報告リスクが非常に高いため、以下に内部監査部門と取締役会および監査役等の役割も付記する)</p> <p><内部監査部門(第3線)></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 進捗度の見積りと会計処理に関する経理部門と製造部門の役割分担と実施状況の独立的評価 ➤ 経営者だけでなく、取締役会および監査役等への進捗度の見積りリスクと内部統制に関する報告 <p><取締役会および監査役等(監督・監査機能)></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 経理部門からの経営者報告に対する検討 ➤ 内部監査部門からのリスクと内部統制に関する報告の検討 ➤ 経営者や上級管理職に対する監督・監査 ➤ 会計監査人(監査法人)との「監査上の主要な検討事項」(Key Audit Matter, いわゆるKAM)の協議 <p><共通></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 当該ポジション・ペーパーにより、履行義務の充足に関する進捗度の見積りの会計処理、そしてそのリスクと内部統制を理解したうえで、上記の分掌に基づき各人は職務を実施する。 <p>(※1) 上記「(3)判断過程や見積り根拠資料の記録・保存」参照 (※2) 上記「(4)情報の正確性と網羅性のチェック」を含む (※3) 経理部門によるモニタリングと製造部門内のモニタリング、内部監査および取締役会と監査役等の監督・監査機能</p>
--	--

〔図表9〕アウトプット法・インプット法の比較

進捗度 (収益認識適用 指針15項)	進捗度の 見積り方法	指標	現在までに移転 した財または サービス(アウト プット)の顧客 にとっての価値	インプットと財 またはサービス (アウトプット) に対する支配の 顧客への移転と の間の直接的な 関係	備考
完全な履行義務の充足に向けて財またはサービスに対する支配を顧客に移転する際の企業の履行を描写する進捗度(履行義務の充足に係る進捗度) ※下線は筆者	アウトプット法	経過期間 実務上の便法 (収益認識適用 指針19項)	顧客に請求する権利を有している金額を現在までに移転した財またはサービスの「顧客にとっての価値」とみなす	検討不要	提供したサービスの時間に基づき固定額を請求する契約等が該当する
	インプット法	経過期間	直接観察できない	財またはサービスの顧客に対する支配の移転とインプットの関係が期間を通じて一定である	期間を通じて一定でない場合は、総コストに占める発生したコストの割合等で収益を認識する

の開示を求めている(80-18項(2))。この根拠を示すためには、財またはサービスの性質と顧客への支配の移転、そして履行義務の充足の関係を整理しなければならない。

進捗度の見積り方法と指標、進捗度の見積りに関するリスク、そして開示について、上記の「経過期間」の検討を役立ててほしい。