

IASB、収益認識の公開草案を発行

トーマツ IFRS センター・オブ・エクセレンス

要点

- 収益認識のタイミングは、ほとんどの業種にわたる多くの企業で異なる可能性がある。
- 進行基準を適用する企業は、製品が顧客に引き渡された時点で収益を認識することを要求される可能性がある。
- 複数要素のある契約における取引価格の要素への配分は、変更される可能性がある。
- 顧客の支払可能性に関する重要な不確実性のために、現在は収益の認識を繰り延べている企業は、現在よりも早く、かつ異なった金額で収益を認識することとなる可能性が高い。
- 知的財産の、経済年数内での排他的な使用許諾を行う企業は、契約当初ではなく、許諾期間にわたって収益を認識することが要求される可能性がある。
- 契約全体としては利益となる場合であっても、契約の特定の要素について、契約当初に損失が認識される可能性がある。
- 保証を提供する企業は、契約当初において収益の一部を繰り延べることが要求される。
- 財務諸表の開示の拡充が要求される。
- 企業は、本提案が、顧客との契約の構造、使用される業績測定尺度、借入契約、会計方針およびシステムにどのように影響するか評価すべきである。
- コメント期限は2010年10月22日であり、最終基準の公表は2011年6月を予定している。

提案の概要

2010年6月24日、国際会計基準審議会（以下「IASB」という）と米国財務会計基準審議会（以下「FASB」という）は、共同公開草案ED2010/6「顧客との契約からの収益」を公表した。本公開草案は、すべてにおいて新たな収益認識基準書を開発する上での次のステップである。審議会の目的は、広範囲の業種にわたる複雑な取引に対して一貫して適用できる、共通の、包括的な、原則ベースの収益基準を開発することである。両審議会は、本提案は、曖昧で、一貫性がなく、複雑な取引には適用が困難な現在の収益認識のガイダンスに対する重要な改善とな

ると考えている。

既存のIFRSのガイダンスと同様に、本公開草案は顧客との契約に基づいたモデルを提案しており、商品とサービスが顧客に移転する時点で収益を認識するとしている。契約は「二者以上の当事者間での強制力のある権利および義務を生み出す合意」と定義される。

範囲

本提案は、以下を除く、企業の顧客との契約に対して適用される。

- 金融商品契約
- 保険契約
- リース契約
- 「交換の当事者以外の顧客」への販売を促進するための、同業種の企業間での非貨幣性資産の交換（例、類似する品目の交換）

見解：

単一の契約が、本提案の範囲内の要素と範囲外の要素の双方を含む可能性がある。それぞれにつき適用可能なガイダンスに従って会計処理を行うため、これらの要素を分離する必要がある。

提案されたモデルの適用手順

本提案に従い、企業は以下のことを行わなければならない。

- 顧客との契約を識別する。
- 契約における個々の「履行義務（すなわち、商品とサービスを引き渡す義務）」を識別する。
- 取引価格を決定する。
- 取引価格を個々の履行義務に配分する。
- 企業が各々の履行義務を満了した時点で、配分された収益を認識する。

契約の識別

企業が、二つ以上の契約を、単一の契約として結合する場合がある。本公開草案に従えば、契約の結合は、それらの契約の価格が相互に依存する場合には適切であるとしている。反対に、契約の中の要素

がその他の要素と独立して価格付けされている場合には、企業は、顧客との単一の契約を二つ以上の契約として扱う可能性がある。

個々の履行義務の識別

本公開草案のもとでは、企業は、個々の履行義務の有無を決定するために、契約で約束されたすべての商品とサービスを評価する。本提案は、企業に、区別できる場合には、商品またはサービスを個々に会計処理することを要求している。区別できるとは、商品またはサービスが、顧客の市場で個別に販売されるか、またはそれ自体が有用かあるいは個別に利用可能な他の製品と一体となって有用であるために個別に販売され得ることを意味する。

見解：

IFRSsは現在、複数要素契約の分離に関するガイダンスを提供していない。したがって、多くの企業は、現地会計基準の原則に基づいたアプローチを適用している。提案されたガイダンスは、複数要素契約における収益認識のタイミングを変更させる可能性がある。

取引価格の決定

貨幣の時間価値

貨幣の時間価値は、その影響が重要な場合に考慮されるべきである。貨幣の時間価値の調整は、支払時期が商品とサービスの移転の前または後に大きく離れている場合に適用される。したがって、顧客により前払いがなされた場合、または信用期間が顧客に供与される場合には、貨幣の時間価値による収益の調整がより一般的となる場合がある。

変動しうる対価

企業が商品またはサービスを引き渡した時点で、時として将来受取る金額が固定されていない場合がある。本提案のもとでは、将来変動しうる対価は「期待価値」アプローチを用いて認識されるが、それは期待価値が信頼性をもって測定できる場合に限られる。そのようなアプローチは、経営者に対し、関連する過去の経験に基づき各々の起こりうるシナリオの可能性を発展させることと、状況が大きく変化すると考えるか否かについて評価することを要求する。

見解：

企業は、変動しうる対価について提案された規則の影響について、注意深く検討すべきである。変動しうる対価が信頼性をもって測定できる場合には、提案されたアプローチのもとでは、

収益は、より早期に認識される場合がある。見積りは、ボラティリティの増大につながる事実と状況の変化に基づき更新される必要がある場合がある。

顧客の信用リスク

本提案のもとでは、顧客の信用リスクは、収益の認識の可否ではなく、収益が認識される額に影響する。企業は、確率加重アプローチを用いて、顧客の信用リスクを反映するように取引価格を調整する。

見解：

現行のIFRSsのもとでは、顧客の信用リスクは収益の認識の可否に影響する。収益は、企業に便益が流入する可能性が高い場合にのみ認識される。したがって、顧客の支払可能性に関する不確実性が重要であるために、現在は収益の認識を繰り延べている企業が、現在よりも早く、かつ異なる金額で収益を認識する可能性がある。

異なる要素への取引価格の配分

本公開草案は、取引価格は、区別された要素の間で、各々の要素の単独の販売価格の比率で配分することを要求している。単独の販売価格の最善の証拠は、個別に販売される商品またはサービスの観察可能な価格である。しかし、商品またはサービスが個別に販売されていない状況では、本公開草案は、企業に、合理的なアプローチに基づいて見積りすることを要求している。単独の販売価格の合計に対するいかなる割引も、各々の個別の商品またはサービスの単独の販売価格の比率で厳密に配分される。

見解：

異なる要素への取引価格の配分に関し、現在、IFRSsのもとでは限定的なガイダンスが存在する。「ベンダー固有の客観的な証拠」に関する米国のガイダンスのような、他国の会計基準を参照する企業は、本提案のもとでは、収益の配分は非常に困難であることに気付くかもしれない。加えて、携帯電話事業者のような、無料または相当割引された端末を顧客に提供するような企業は、本提案のもとでは、複数要素契約に対する会計処理が変更されることに気付くかもしれない。

本提案は、配分が取引の経済実態を必ずしも反映しない結果となる場合がある。例えば、利幅（マージン）の薄い要素が利幅の厚い要素とセットで販売されている場合、企業は顧客に対し、利幅の厚い要素について割引を行う。本提

案のもとでは、当該割引は契約のすべての要素に対して比例的に配分され、結果として、たとえ特定の要素に対してなら割引がなされていなくとも、企業は、その利幅の薄い要素について損失を認識することとなる場合がある。例えば、このことは、パッケージ内のライセンス要素に対して割引を付与するソフトウェアの供給業者に影響を与える可能性がある。また、ケースによっては、個別に販売されない品目について単独の販売価格を見積ることは特にチャレンジとなるであろう。

配分された収益の認識

収益は、顧客が商品またはサービスの支配を獲得した時点で認識される。提案のこの点は多くの場合は根本的に重要なことであるが、ほとんどの場合には判断を要するであろう。記載された原則は、「顧客が商品またはサービスを直接使用する能力を有し、かつ商品またはサービスから便益を得ることができる場合に、顧客は支配を獲得する」ことである。当該資産からの可能性あるキャッシュ・フローの実質的にすべてを獲得する現在の権利とともに、残存する経済的年数にわたり資産を使用する現在の権利、または顧客の活動において資産を消費する現在の権利を有する場合、顧客は支配を獲得する。製品またはサービスの支配の移転は、ある一定の時点で、または継続的に起こり得る。

見解：

IAS第18号のもとでは、商品の販売からの収益は、通常、リスクと経済価値が顧客に移転した単一の時点で認識される。サービスおよび工事契約からの収益は、通常、サービスが実行されるにつれて、進行基準を用いて認識される。本提案のもとでは、企業は、顧客が製品またはサービスの支配を獲得したか否かを評価しなければならない。収益は、支配が顧客に移転するまで認識されない。

本提案は、現在は進行基準モデルを適用しているが、顧客が仕掛品に対する物理的な所有と所有権のいずれも有さない企業に、重要な影響を与えるかもしれない。それらの企業は、製品が完成し、かつ顧客に引き渡された時点で収益を認識することが要求される。例として、顧客に対する特定の報告書、ソフトウェアまたは特別な装置を生産する企業にとって影響する可能性がある。

本公開草案は、支配が顧客に移転したか否かを決定するために、以下のような指標を提供する。しかし、これらはいずれも個々の決定要因ではなく、か

ついつくかは常に関連性があるわけではないことを強調しておく。

- 顧客が支払のための無条件の義務を有している。
- 顧客が法的権利を有している。
- 顧客が物理的に所有している。
- 商品またはサービスのデザインまたは機能が顧客固有のものである。

見解：

IAS第11号およびIFRIC第15号のもとでは、契約が工事契約の場合、商品またはサービスのデザインまたは機能が顧客固有のものか否かについて、つまり収益が進行基準に基づいて認識されるか否かを決定する。本提案のもとでは、この要素はそれ自体もはや十分ではなく、顧客が仕掛品に対して支配を有しているか否かについて判断が要求される。本公開草案の適用ガイダンス中の設例は、デザインまたは機能が顧客固有のものであり、かつ顧客が製造段階において仕掛品を所有する能力を有し、さらに製造の完了について他の企業を雇う能力を有する場合に、支配が移転することを示唆している。顧客が仕掛品を所有する能力が本質的な要因かどうか、または他の要因が十分となりえるのかどうかは、直ちに明らかではない。

支配が継続的に移転するとみなされる場合、企業は、どのように収益を認識するかを決定しなければならない。本公開草案によれば、「企業は、履行義務に対して一つの収益認識方法を適用し、それは顧客に対する商品またはサービスの移転を最もよく表現する方法でなければならない。企業は、同様の履行義務に対し、同様の状況において、当該方法を一貫して適用しなければならない」としている。

以下は、収益の認識に関する受入可能な方法である。

- 生産された単位、引き渡された単位、契約の達成、または履行された作業の調査に基づき収益を認識する「アウトプット法」
- 発生した費用、消費した労働時間、または使用された機械時間に基づき収益を認識する「インプット法」
- 時の経過に基づく方法

不利な履行義務

企業は、個別の履行義務を、それが不利なものかどうかを決定するために評価を行う。義務を果たすために発生する直接費用が、配分された取引価格よりも大きい場合に、履行義務は不利となる。そのような場合、個別の履行義務に対して個別の負債が認識される。

見解：

現行のIFRSsのもとでは、企業はそれが不利かどうかを決定するために、契約を全体として評価する。全体として不利な場合、不利な契約に対して引当金が認識される。企業は、将来において採算性のある事業を生み出すために、損失を出して商品を販売する場合がある。本提案のもとでは、そのような品目を含む契約は、たとえそれらの品目が、他の採算性のある品目とセットとして、契約を全体として採算がとれるようにしても、契約締結日時点では、不利な履行義務に関する引当金を認識することになる。

保証

本提案は、「潜在的な欠陥を対象とする製品保証」と、「製品が移転した後に発生する故障を対象とする保証」を区別している。潜在的な欠陥は、資産が顧客に移転した時点で存在するが明白ではないものである。個別の履行義務は、この種の製品保証に対して認識されない。代わりに、製品自体に関連する収益は、欠陥製品が供給されたという事実を反映するために制限される。したがって、企業は、報告期間の末日にこの種の保証に関連する達成していなかった履行義務の金額を、顧客に販売された製品における潜在的な欠陥の程度と発生可能性に基づいて見積らなければならない。企業は、交換が要求されると見込まれる製品に対する収益を認識せず、また企業が修理を要求されると見込む要素に帰属する収益の部分を認識しない。

保証のうち、製品が顧客に移転した後に発生する故障を対象として顧客に提供される保証は、個別の履行義務を生じさせる。したがって、取引価格の一部は、当該保証履行義務に対し、企業によって配分されるべきである。

見解：

現行のIFRSsのもとでは、保証はしばしば契約当初に負債として、製品を修理または交換するための見積費用に基づいて記録される。本公開草案のもとでは、代わりに収益が繰り延べられ、保証期間にわたって適切な基準に基づき認識される。この変更は、特に潜在的な欠陥ではなく故障の観点から顧客に保証を提供する企業に対し、重要な影響をもたらすであろう。

返品権

企業は、返品が予想される商品に関して収益を認識しない。代わりに、予想される返品額に対する負債を認識し、当該負債はいかなる見積りの変更に関し

ても更新される。さらに、顧客から回収する権利に関して、資産および売上原価の対応する貸方項目が認識される。

知的財産権の使用許諾

知的財産権の全体に対する支配を顧客に移転させる使用許諾（例えば、経済的年数の全期間における排他的な使用許諾）は、販売として取扱われる。知的財産の利用を許諾するが、知的財産権の全体の支配は顧客に移転しない使用許諾（例えば、経済的年数に満たない期間における使用許諾）については、当該権利が排他的か、排他的でないかを判定する必要がある。排他的な使用許諾については、履行義務は時間とともに消滅するため、収益は当該使用許諾の期間にわたり認識される。排他的でない使用許諾については、履行義務は使用許諾の移転のみに関連し、したがって、収益は、多くの場合、顧客が当該使用許諾を利用できるようになった時点で認識されることとなる。

見解：

現行のIFRSsのもとで、知的財産の使用を許諾する企業は、一般に、契約上の履行が生じた時点で、収益の信頼性のある測定が可能となった範囲において収益を認識する。例えば、ロイヤルティ収益の固定要素は、未履行の契約上の義務がない場合、通常、当該契約の開始時点で認識される。本提案により、企業は、当該使用許諾の付与時に収益を認識する代わりに、当該権利の期間にわたって収益を認識する結果になるかもしれない。顧客に使用許諾を更新するか否かの選択を認めている、製薬業、メディア関連および顧客仕様のソフトウェアを制作する企業は、これらの提案により特に影響を受ける場合がある。

契約コスト

本提案には、どの種類のコストが資産化または費用化されるかに関する特定のガイダンスが含まれている。例えば、顧客との契約を獲得するために支払った金額は、発生時に費用処理しなければならない。

見解：

提案されたガイダンスは、結果として、以前は資産化されたコストが費用処理となる場合を生じ、契約の利益構成に影響を与える可能性がある。例えば、契約を保証する目的で第三者（例えば、代理人）に重要な金額を支払い、現在、当該支払額を資産化している企業は、そのようなコストを発生時に費用として認識する。

開示

本公開草案は、収益認識および顧客との契約のさまざまな状況に関し、拡充した開示規定を提案している。

見解：

多くの企業は、提案された開示に従うために必要な情報を、自社のシステムが把握できるかどうか検討する必要がある。加えて、財務諸表利用者にとって意味があるが過度な負担を生じさせない開示アプローチを発見することがチャレンジとなるだろう。

経過規定

本公開草案は、完全な遡及適用を要求している。IASBは、IFRSの初度適用企業が新基準書を早期適用することを容認することについて暫定的に合意しているが、既存のIFRS財務諸表作成企業に早期適用を容認するかどうかは未だ決定しない。両審議会は、一連のプロジェクトの発効日と経過規定について、ステークホルダーの意見を求めるための独立した諮問文書を、今年中に公表する予定である。

次のステップ

本公開草案に対するコメントの締切は2010年10月22日である。IASBは、公開のラウンド・テーブル・ミーティングを計画しているが、参加に興味がある人であれば誰でも、2010年10月1日までにIASBへeメール(jwilson@iasb.org)し、2010年10月22日までに当該提案に対して文書によるコメントを提出しなければならない。

例示

以下の例示は、単純な事実パターンを用いて、本提案の適用を例示するためにのみ提供されている。

設例1：支配に基づく収益認識

企業は、大型の機械装置を製造し、建造に数年を要している。当該機械装置は、顧客の注文に基づいて製造されるが、カスタマイズされていない。製造は、当該企業の工場で行われる。顧客は、当該機械装置の購入価格について、進捗に応じて支払を行う義務があるが、建造が完成し、引渡しが行われるまで法的所有権を獲得しない。当該企業は、従前においては、進行基準アプローチを用いて、製造が行われるにつれて収益を認識していた。

本公開草案のもとで、企業は、一部が建造された機械装置の支配を顧客が有しているかどうかを検討

する必要がある。企業は、一部が建造された機械装置の支配を顧客が有していないという結論に達した場合は、進行基準で収益を認識することはできない。代わりに、企業は、完成された機械装置が顧客に引渡された時点で、収益を全額認識することとなる可能性が高い。

設例2：個別の商品およびサービスに対する収益の配分

企業は、通常、製品Aと製品Bを、それぞれ単独価格ベースでCU200とCU100で販売している。製品Aと製品Bのコストは、それぞれCU110とCU90である。

企業は、顧客が製品Aと製品Bを購入する単一の契約を締結した場合は、製品Aの価格についてCU60の割引を行う。契約価値の合計は、CU240である。IAS第18号のもとで、企業は、製品AにCU140を、製品BにCU100を配分するのが適当であると決定している。したがって、企業は、製品AについてCU30の利益を、製品BについてCU10の利益を認識する。

製品Aおよび製品Bは異なる時期に引渡され、本公開草案のもとで明確に区別された製品として取扱われる。契約収益の合計は、当該製品の独立販売価格に比例して配分されなければならない。したがって、CU160 ($240/300 \times CU200$) の収益が製品Aに配分され、CU80 ($240/300 \times CU100$) の収益が製品Bに配分される。

この配分の結果、製品Bは、企業にCU90のコストを課し、配分された収益はCU80であるため、CU10の損失で販売されたことになる。加えて、当該契約を締結した時点で、企業はCU10の費用を認識し、不利な履行義務に関するCU10の負債を認識する。製品Aが引渡された時点で、企業はCU160の収益とCU110のコストを認識し、その結果、利益はCU50となる。製品Bが引渡された時点で、企業はCU80の収益とCU90のコストを認識し、不利な履行義務に関するCU10の負債を解放する。その結果、全体としては、引渡した時点においては利益も損失も計上されない。

設例3：保証

1年目の末日に、企業は特定の製品を1個当たりCU1,000で10,000個販売し、関連する保証（購入から4年以内に故障があったすべての部品を無料で交換する）を付与する。企業の購入価格は、1個当たりCU600である。企業の現行の会計方針は、当該製品が引渡された時点で収益を全額認識し、保証期間にわたって交換する部品のコストを負担させる。そのコストは、1個当たり平均CU72と見積られる。

企業は、販売数の平均2%が潜在的欠陥を有しており、これらの欠陥は、通常、完全な製品と交換されることによって対処され、それは2年目の早い時期に起こるだろうと判定している。潜在的欠陥以外の故障（すなわち、引渡し後に発生した故障）に関連したコストは、1個当たり平均CU60と見積られ、そして、これらのコストは、4年保証の期間にわたって（すなわち、2年目から5年目を通じて）均等に発生する傾向がある。また、企業は、4年保証がない当該製品の公正価値をCU900、4年保証の公正価値をCU100と決定している。

以下の表は、現行の方針と、本公開草案の提案に基づいた収益認識の概括的な要約を提供している。単

純化のために、貨幣の時間的価値は無視している。本公開草案の提案のもとで、1年目の収益認識は、潜在的欠陥に関連するCU180,000（CU900×200個）と4年保証に関するCU1,000,000（CU100×10,000個）から構成されるCU1,180,000だけ減額される。2年目に、企業は、完全な製品交換に関連する履行義務が消滅するため、CU180,000を収益として認識し、CU120,000（CU600×200個）を関連コストとして認識する。加えて、CU1,000,000の保証収益とCU600,000（CU60×10,000個）の関連コストが、物品の移転を忠実に表現する方法（すなわち、定額法）を用いて、2年目から5年目に認識される。

	現行の会計方針	公開草案の提案
1年目	CU' 000	CU' 000
売 上	10,000	8,820
売上原価	(6,000)	(6,000)
製品保証引当金	(720)	—
売上総利益	3,280	2,820
2年目		
売 上		180
保証収益		250
売上原価		(120)
保証費用		(150)
売上総利益		160
3年目		
保証収益		250
保証費用		(150)
売上総利益		100
4年目		
保証収益		250
保証費用		(150)
売上総利益		100
5年目		
保証収益		250
保証費用		(150)
売上総利益		100

以 上

有限責任監査法人トーマツは、IFRSの適用についての課題の解決支援（テクニカル・コンサルテーション）をクライアント・サービス・チームに対して行う組織として、**IFRS Center of Excellence [IFRSセンター・オブ・エクセレンス]**を設置しました。IFRS CoEは、グローバル水準でIFRSに関する専門的会計判断を行う体制にあるとデロイト トウシュ トーマツが認める組織です。DTTのIFRS CoEは現在、東京を含め世界15都市に設置されています。