

In depth

A look at current financial reporting issues

pwc

No. 2014-01
June 11, 2014

顧客との契約から生じる収益

収益基準が最終化

—新しい収益モデルに関する包括的考察

目次

背景	1
主な規定	2
適用範囲	2
5 ステップによるアプローチ	3
ステップ 1:	
顧客との契約を識別する	3
ステップ 2:	
契約における別個の履行義務を識別する	5
ステップ 3:	
取引価格を算定する	6
ステップ 4:	
取引価格を別個の履行義務に配分する	11
ステップ 5:	
履行義務を充足した時に(充足するにつれて)収益を認識する	13
その他の検討事項	16
開示	22
次のステップ	22
付録	
—開示に係る要求事項	24

要点

5月28日、米国財務会計基準審議会(FASB)と国際会計基準審議会(IASB)(以下、「両審議会」)は、長い間待たれてきた、収益認識に関するコンバージェンスされた基準を公表しました。開示要求事項の大幅な増加により、ほぼすべての企業がある程度の影響を受けることになります。しかし、変更は開示のみにとどまらず、また企業に与える影響は業種や現行の会計実務によって異なります。新しいデータを捕捉し、財務報告における変化に対処するために、企業はITシステム、プロセスおよび内部統制について必要となる可能性のある変更を検討する必要があります。

背景

- 1 当収益基準(会計基準コーディフィケーション(ASC)606 および国際財務報告基準(IFRS)第15号)の目的は、産業内、産業間、および資本市場間の比較可能性を改善するために、顧客との契約すべてについて、単一の包括的な収益認識モデルを提供することです。
- 2 当収益基準には、企業が収益の測定および認識のタイミングの決定において適用することになる原則が含まれています。その基礎となる原則は、企業が財またはサービスと交換に権利を得ると見込んでいる金額で、顧客への当該財またはサービスの移転を描写するように収益を認識することです。
- 3 当収益基準は、米国会計基準(US GAAP)に基づき報告を行う公開会社については、2016年12月15日より後に開始する事業年度に属する最初の期中報告期間より適用され、早期適用は容認されません。また、US GAAPに基づき報告を行う非公開会社は、2017年12月15日より後に開始する事業年度および2018年12月15日より後に開始する事業年度に属する期中報告期間より本基準を適用します。非公開会社について早期適用は許容されますが、2016年12月15日より後に開始する期間よりも早期に適用できません。IFRSに基づき報告を行う企業は、2017年1月1日以後開始する事業年度より当収益基準を適用します。IFRSに基づき報告を行う企業について早期適用が許容されます。
- 4 本 In depth は、新しい収益認識モデルの概要を提供するものです。企業の新基準への移行を支援するため、両審議会は合同による移行リソースグループを創設しています。PwC は、企業が本 In depth をガイドラインとして使用し、移行期間における移行リソースグループおよび両審議会の議論の動向を注視することを奨励します。

主な規定

適用範囲

.5 当収益基準は、次のものを除く顧客とのすべての契約に適用されます。

- リース契約
- 保険契約
- 金融商品およびその他の基準の適用範囲に含まれる特定の契約上の権利または義務
- 顧客への販売を容易にするための同業他社との非貨幣性の特定の交換取引
- 他の基準の適用範囲に含まれる特定の保証(製品またはサービス保証以外)

.6 顧客との契約から生じていない取引または事象からの収益は、当収益基準の適用対象外となり、引き続き他の基準に従って会計処理しなければなりません。このような取引または事象には以下のものが含まれますが、これらに限定されるものではありません。

- 配当金、非交換取引
- 生物資産、投資不動産およびブローカー/トレーダーの棚卸資産の公正価値の変動(IFRSのみ)
- 規制事業に関するガイダンスの適用範囲に含まれる料金規制活動に関する代替的収益プログラムから生じた規制資産および規制負債の変動(US GAAPのみ)

.7 契約の中には、当収益基準の適用範囲に入る構成要素と、他の基準の適用範囲に入るその他の構成要素の両方が含まれるものもあります(例えば、リースおよび保守サービスの両方を含む契約)。この場合、企業は、まず他の基準における分離および(または)測定のガイダンスを適用し、その後に当収益基準のガイダンスを適用します。他の基準に分離および(または)測定のガイダンスが含まれていない場合には、企業は、当収益基準を適用して契約の構成要素を分離および(または)測定します。

.8 当収益基準は、すべての顧客との契約に適用されます。顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットである財またはサービスを獲得するために企業と契約した当事者です。当収益基準の適用範囲には、協力者または共同事業者が企業の通常の活動のアウトプットである財またはサービスを獲得する場合における当該協力者または共同事業者との取引が含まれます。しかしながら、両当事者が、リスクおよび便益を共有する活動と一緒に参加している場合、そのような種類の契約は、当基準の適用範囲には含まれません。

PwC の見解

経営者は、協力者および共同事業者との契約またはその一部が当収益基準の適用範囲に含まれるか否かを識別するために、当該契約を評価する必要があります。両当事者がリスクや便益を共有する契約は、ある企業が他の企業から財またはサービスを獲得するという契約とは異なります。

例えば、特定の薬物候補の開発においてリスクおよび便益を対等に共有することを定めた契約を製薬企業とのあいだで締結しているバイオテクノロジー企業は、当該契約の両当事者が新薬開発におけるリスクと便益を共有しているため、当収益基準の適用範囲に含まれない可能性が高くなります。契約の実質が、バイオテクノロジー企業が製薬会社にその化合物を販売すること、および(または)研究開発サービスを提供することである場合には、そのような契約は当収益基準の適用範囲に含まれる可能性が高くなります。また、経営者は、契約が、顧客に対する協力と販売の両方の要素を含んでいるかをさらに評価する必要があります。

.9 通常、収益基準は顧客との個別の契約に適用されます。ポートフォリオ・アプローチを適用した場合と各契約または履行義務を個別に会計処理した場合とで結果が大きく異なることを企業が合理的に見込んでいる場合には、当収益基準を契約または履行義務のポートフォリオに適用することができます。一部の企業は、多数の顧客と契約を締結しており、そのすべてが同一または類似する契約条件を有しています。このような状況においては、契約または履行義務のポートフォリオに当収益基準を適用できるかどうかを検討することが適切です。

5 ステップによるアプローチ

.10 企業は、当収益基準を適用するために次の 5 ステップ・アプローチに従います。

- ステップ 1: 顧客との契約を識別する
- ステップ 2: 契約における別個の履行義務を識別する
- ステップ 3: 取引価格を算定する
- ステップ 4: 取引価格を別個の履行義務に配分する
- ステップ 5: 履行義務を充足した時に(充足するにつれて)収益を認識する

ステップ 1: 顧客との契約を識別する

.11 契約とは、強制可能な権利および義務を生じさせる複数の当事者間の合意です。契約は書面による場合もあれば、口頭による場合や企業の慣習的な事業慣行により合意される場合もあります。通常、強制可能な権利および義務を生じさせる合意は契約の定義を満たします。顧客との契約が次の要件のすべてを満たす場合、企業は当収益基準を適用します。

- 各契約当事者が契約を承認しており、それぞれの義務の充足を確認していること
- 企業が、移転される財またはサービスに関する各契約当事者の権利を識別できること
- (財またはサービスに関する)支払条件を識別できること
- 企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期、または金額が変動すると見込まれること(すなわち、契約に経済的実質 (commercial substance) があること)
- (顧客に)移転する財またはサービスと交換に権利を得る対価を企業が回収できる可能性が高い (probable) こと

.12 企業は、当該要件が契約開始時に満たされていない場合には、契約開始後に当該要件が満たされたかどうかを判断するため、報告期間ごとに再評価を行います。顧客から対価を受け取っている企業は、当該要件が満たされていない場合は、次のいずれかを満たすまで収益を認識しません。

- 企業が残余の履行義務を有しておらず、対価の実質的にすべてを受領しており、返金の可能性がない、または
- 契約が解除され、受け取った対価の返金の可能性がない。

回収可能性

.13 企業は、取引価格の回収可能性が高いかどうかを契約開始時に評価します(パラグラフ 29 を参照)。この評価は、当収益基準における「契約」が存在するか否かを判断するものです。

.14 回収可能性の評価は、企業が提供することを見込んだ価格譲歩を考慮の上で、顧客が期日に支払う能力と支払いの意思を持っているかどうかに基づきます。企業は信用リスクを考慮しますが、履行や測定に関連するようなその他の不確実性は、測定および認識のタイミングの決定に織り込んで別途会計処理されるため、ここでは考慮しません。

.15 契約当初において回収可能性が高いと判断された契約から事後的に発生する信用損失は、損益計算書上は費用として認識されます。この費用は、関連する金融商品基準に従って測定されます。企業は、残りの財およびサービスについての顧客の支払能力の著しい悪化など、事実や状況に重大な変化の兆候が見られた場合のみ、支払を受取る可能性が高いか否か(したがって、当収益ガイダンスにおける契約が存在しているか否か)を再評価します。

PwC の見解

「可能性が高い(probable)」という用語は、US GAAP と IFRS では定義が異なります。異なる閾値が設けられましたが、企業は、重要な信用リスクが存在する場合、適切な経済的保護策なしに顧客と契約を締結することはほとんどありません。契約開始後に顧客の支払能力に著しい悪化があった場合、その会計処理の決定には判断が要求されます。経営者は、その悪化が、過去に充足した履行義務に関連するものか、将来履行すべき履行義務に関連するものか、またはその両方に関連するものかを評価しなければなりません。

契約の結合

.16 契約が同一の顧客(または関連当事者)と同時またはほぼ同時に締結され、かつ、次の要件の1つ以上を満たす場合にのみ、契約は結合され単一の契約として会計処理されます。

- 契約が、単一の商業的な目的を達しており、1つのパッケージとして交渉されている。
- 1つの契約の対価または履行が、他の契約で支払われる対価の金額を左右する。
- 別個の契約における財またはサービスが単一の履行義務を表している。

契約変更

.17 契約変更は、新しい強制可能な権利および義務の創出かまたは既存の強制可能な権利および義務の変更を両当事者が承認した場合に生じます。この承認は、書面、口頭、または顧客の事業慣行による含意によって行うことができます。経営者は、クレームや価格未定の変更指図などによる契約変更が承認され、それにより強制可能な権利および義務が生じる時期を決定する必要があります。企業は、それが承認されるまでは契約変更を会計処理しません。すなわち、企業は引き続き既存の契約に対して当収益基準を適用します。

.18 契約変更により1つ以上の区別できる履行義務の追加が生じ、かつ価格の増加が追加された区別できる履行義務の独立販売価格を反映する場合には、契約変更は別個の契約として処理されます。それ以外の場合、契約変更は、契約における残存する財またはサービスが区別できるか否かに応じて、将来に向かって、または、累積的にキャッチアップして修正することにより、当初の契約に対する調整として会計処理されます。

.19 契約変更における財またはサービスが契約変更以前に移転された財またはサービスと区別できる場合には、企業はその契約変更を将来に向かって会計処理します。まだ収益として認識されていない当初の契約における残余の対価を契約変更で約束した追加の対価と合計して新しい取引価格を算出した後で、すべての残余の履行義務(すなわち、当初の契約の中でまだ完了していない履行義務と契約変更によって追加された履行義務の両方)に配分します。これにより、事実上、当初の契約を終了し、未履行で残されているすべての履行義務に係る新たな契約を創出したものとして、このような契約変更は会計処理することになります。

.20 契約変更における財またはサービスが当初契約における財またはサービスと区別できず、部分的に充足されている単一の履行義務の一部である場合には、企業は、累積的にキャッチアップして修正することにより契約変更を会計処理します。履行義務の充足に向けての進捗度の測定は、完了した履行と残余の履行を反映させるためにアップデートされます。

.21 取引価格のみに影響を与える変更は、他の契約変更と同様に会計処理されます。価格の変更は、残存する履行義務が区別できるか否かに応じて、将来に向かって、または累積的にキャッチアップして修正する方法のいずれかにより会計処理されます。

PwC の見解

ほとんどの業種および取決めについて、契約変更に関する会計処理のガイダンスはこれまで存在していませんでした。そのため、新しいガイダンスは、これまで実務が混在していた領域に枠組みを提供しています。経営者は、会計処理の決定のため、契約変更における財またはサービスが区別できるか否か、および、その価格が独立販売価格を反映されているか否かを評価する際に判断を用いる必要があります。この判断の行使は、ひとつの契約の中に複数の履行義務が存在する場合や契約変更が頻繁に生じる状況ではより困難になる可能性があります。

ステップ 2: 契約における別個の履行義務を識別する

.22 履行義務は、区別できる財またはサービス(または、実質的に同質であり、一貫した移転形態を有する一連の区別できる財またはサービス)を顧客に移転するという約束です。この約束は、明示的、黙示的、または企業の顧客の事業慣行による含意によることができます。区別できる履行義務を識別する目的は、顧客への財またはサービスの移転を描写するためです。履行義務の識別は、契約の中に複数の明示的または黙示的な約束が存在する場合、より困難になります。

.23 顧客がその顧客(「最終顧客」)に再販売または提供することができる財またはサービスを提供する約束を含め、財またはサービスを提供するための契約における明示的および黙示的な約束は、例え別の当事者が充足する場合であっても履行義務となります。

.24 経営者は、契約の中に複数の約束がある場合にそれらの約束が区別できるかどうかを決定する必要があります。区別できる履行義務は、いつどのように収益を認識するかを決定する会計単位であるため、この決定は重要です。

.25 以下の場合にのみ、財またはサービスは区別できます。

- 顧客は、その財またはサービスからの便益を、それ単独でまたは顧客にとって容易に入手可能な他の資源と一緒に利用することにより得ることができる(すなわち、財またはサービスは区別することができる)。かつ、
- 財またはサービスは、契約における他の約束と区別して識別できる(すなわち、財またはサービスを契約に照らして区別できる)。

.26 経済的便益を発生させるために利用、消費、または販売できる場合に、顧客は、単独で財またはサービスから便益を得ることができます。単独で使用できないものの容易に入手可能な資源と一緒に使用することができる財またはサービスは、企業がその便益を得る能力を有しているため、依然として区別することができます。容易に入手可能な資源とは、企業によってあるいは市場で他社によって販売されているものか、または顧客がすでに企業から入手済みのものです。

.27 財またはサービスが契約に照らして区別できるか否かの判断には、契約条件および契約当事者の意思の評価が必要です。(財またはサービスが契約に照らして区別できる場合の)指標は、これらに制限されるものではありませんが、以下を含みます。

- 企業は、契約における個別の財またはサービスを、顧客が受け取ることを契約した結合後の財またはサービスの束へ統合する著しいサービスを提供していない。
- 財またはサービスは、契約における他の約束した財またはサービスを大幅にカスタマイズまたは変更しない。
- 財またはサービスは、契約における他の財またはサービスに高度に依存もしくは高度に関連していない。そのため、ある財またはサービスを購入しないとする顧客の決定は、契約において約束した他の財またはサービスに重大な影響を与えない。

PwC の見解

当収益基準は、契約に照らして財またはサービスが区別できる場合を判断するための要件ではなく、指標を提供しています。この指標によって、経営者は、取引の経済的実質を最も良く反映する別個の履行義務について判断を用いて決定することができます。契約におけるすべての約束を識別しなければなりません。重要性が低い、または付随的に含まれる約束についても、顧客は契約において約束されている全ての財またはサービスを受け取ることを期待しているため、取引における「主要な(main)」成果物でなくとも識別する必要があります。企業は、重要性が低い、または形式的な履行義務が財務諸表にとって重要でないか否かを評価しなければなりません。

.28 企業は、区別できない財またはサービスについて、区別できる財またはサービスの束を識別するまで、他の財またはサービスと結合しなければなりません。

ステップ 3: 取引価格を算定する

.29 取引価格は、第三者を代理して回収する金額(例えば、一部の売上税)を除き、企業が約束した財またはサービスの顧客への移転と交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額です。取引が変動対価、重要な財務要素、非貨幣性対価、または顧客への未払対価を含む場合、取引価格の算定はより複雑になります。

変動対価および収益認識の制限

.30 取引価格には、割引、返金、リベート、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス、およびロイヤルティなど(ただし、これらに限定されません)、将来の事象の結果に左右される変動対価や条件付き対価の要素が含まれることがあります。定額の対価を維持できる企業の能力が将来事象に左右される場合も、対価は変動する可能性があります。企業の慣行、方針、または言明が、例えば、企業が値引きを提供することを示唆する場合にも、変動対価をもたらす可能性があります。

.31 変動対価は、期待値または最も発生する可能性の高い金額のうち、より状況を反映できるアプローチを用いて見積もる必要があります。期待値アプローチは、さまざまな可能性のある結果について確率加重した金額の合計を表します。最も発生する可能性の高い金額は、発生する可能性のある金額の範囲の中で最も発生する可能性の高い金額を表します。使用するアプローチは会計方針の選択ではありません。経営者は、契約条件に基づいて、また、合理的に利用可能な情報のすべてを考慮して、企業が受け取る権利を得る対価の金額を最も良く予測すると見込んでいるアプローチを用いる必要があります。また、使用するアプローチは、契約全体を通して首尾一貫して適用する必要があります。

.32 取引価格に含まれる変動対価は、制限の対象となります。企業は、変動対価の見積りの変更が認識された収益の累計額の重大な戻入れとならない可能性が非常に高い(なお、米国会計基準では「probable」、IFRS では「highly probable」と表記しています)場合にのみ、履行義務の充足時に収益を認識しなければなりません。この評価には判断を必要とする場合が多くなります。

.33 次の指標は、取引価格に変動対価の見積りを含めることが収益の累計額の重大な戻入れになる可能性のある場合を示しています。

- 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。
- 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。
- 類似した種類の契約についての企業の経験が限定的である。
- 企業は、類似した種類の契約についての類似した状況において、幅広い値引きの提供または支払条件の変更の慣行を有している。
- 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。

.34 経営者は、(収益認識の)制限により変動対価の見積りの全額を含まない場合であっても、変動対価の一部(すなわち、一定の最低金額)を取引価格に含めなければならないかを決定する必要があります。経営者は、各報告期間に、変動対価の見積りの最低金額を含めこの取引価格の見積りを再評価します。

.35 履行義務の充足後であっても企業が対価の全額を受取る権利を得るか否かが不確実である場合には、収益認識の制限は固定価格の契約にも適用されます。その 1 つの例としては、法的サービスを提供するために顧客と契約を締結する企業があります。裁判所が顧客に勝訴の判決を下した場合にのみ、企業に固定の報酬が支払われますが、判決は不確実なものです。すでに法的サービスを提供していても、裁判所が判決を下すまで企業は収益を認識することができない場合があります。しかし、経営者がその報酬は収益の累計額の重大な戻入れの対象とならない可能性が高い(米国会計基準では「probable」、IFRS では「highly probable」と考える場合、企業は裁判所の判決前に収益を認識することになります。

.36 業績ベースのインセンティブ手数料(例えば、契約上のマイルストーンまたは投資成績の達成度により変動する手数料)も変動対価であるため、収益認識の制限の対象となります。

PwC の見解

当収益基準で示されている変動対価のガイダンスの適用範囲は広く、今まで変動対価とみなされていなかった金額を適用範囲に含む可能性があります。例えば、企業が、特定の事象の達成時にのみ受け取る権利を得る定額のコストは、当収益基準の下では変動対価であり、収益認識の制限の対象となる取引価格に含まれます。経営者は、定額か変動かにかかわらず、変動対価として会計処理されることになる金額について幅広く検討する必要があります。

変動対価の評価には、多くの場合において判断が求められます。価格が固定または決定可能 (fixed or determinable : 米国会計基準) でない、もしくは信頼性をもって測定可能 (reliably measurable : IFRS) でないために、現行ガイダンスの下で収益認識を繰り延べている企業は、新しい基準に大幅に影響を受ける可能性があります。その1つの例として、価格が固定であるものの、企業がこれまで値引きを与えてきた例が挙げられます。企業は、値引きの範囲が決定されるまで待つのではなく、支配が移転された時点で収益の一定の最低金額を認識することが要求される可能性があります。これは、企業が価格の全額 (100%) を値引きすることは見込まれないためです。

変動対価の見積りを継続的に実施または監視するための新しいプロセスが必要になる可能性があります。見積りを行うときに考慮する判断と文書化を同時に行うことも重要です。

.37 当収益基準には、知的財産のライセンスに係る売上高または使用量ベースのロイヤルティ契約について、変動対価の制限に対する範囲の狭い例外規定が含まれています。知的財産のライセンスからのロイヤルティは、もはや変動しなくなる(すなわち、顧客の事後的な売上または使用が発生する)まで、取引価格に含まれません。この例外規定は知的財産のライセンスに係る売上高または使用量ベースのロイヤルティ契約に限定され、その他のロイヤルティ契約には適用されず、また、類推によって適用することはできません。

PwC の見解

US GAAP および IFRS のいずれも「知的財産」または「ロイヤルティ」を定義していないことを考慮すれば、取引が変動対価の制限全体に対する例外規定の適用要件を満たすかどうかを決定するためには判断を用いる必要があります。どのような場合に売上高および使用量ベースの例外規定を適用すべきかを決定する際の境界線は、今後、新基準において明確化を行わなければならない領域かもしれません。

例えば、知的財産そのものの販売は、例外規定の適用要件を満たさないものと考えられます。通常は実質的な販売とみなされる永続的なライセンスが、例外規定の適用要件を満たすか否かは不明です。ライセンスを契約上の他の約束した財またはサービスから区別できない場合も、この例外規定は適用されないものと考えられます。ライセンスを区別できる場合でも、企業は、例外規定を適用するためには、この条件付対価(すなわち、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ)が特にライセンスに関連するものであり、契約における他の履行義務には関連しないと結論付ける必要があるようです。

一部の定額の支払は、実質的には売上ベースのロイヤルティであり、例外規定の適用対象になる可能性があります。そのひとつの例として、ライセンシーが特定の売上高または使用量の目標に達しない場合に「クローバック(取り戻し)」の対象となる固定支払を行うことをライセンシーに要求する契約が挙げられます。

重大な財務要素

.38 取引価格は、契約における重大な財務要素について調整しなければなりません。例え契約自体が1年を超える場合であっても、財またはサービスの移転と支払との間の期間が1年以内である場合、実務上の便宜により、企業は貨幣の時間価値を反映する必要はありません。契約に重大な財務要素が含まれるか否かを評価するにあたり、企業は、以下を含む様々な要因を考慮しなければなりません。

- 企業が財またはサービスを顧客に移転する時点と顧客が当該財またはサービスに対して支払う時点との間の時間の長さ
- 財またはサービスが移転された時点で顧客が現金で支払ったとした場合に、対価の金額が大きく異なることとなるか否か
- 契約における金利および関連性のある市場での実勢金利

.39 財またはサービスに対する前払いを受けた企業は、これらの財またはサービスの移転の時期が顧客の自由裁量によるものである場合、貨幣の時間価値の影響を反映する必要はありません。その1つの例は、顧客が通信会社からプリペイドのテレホンカードを購入し、前払いした通話時間を自由に利用する契約です。この場合、貨幣の時間価値を考慮する必要はありません。また、別の例として、顧客が、企業から付与されたポイントを自由に交換できるカスタマー・ロイヤルティ・プログラムがあります。これらの企業は、支払と履行との間に重要なタイミングの差異が生じる可能性があります、そのような場合も貨幣の時間価値を会計処理することを要求されません。

.40 重大な財務要素が存在しない2つの追加的な状況があります。最初の状況は、約束された対価の相当な金額が変動し、支払額または支払額と支払時期が、企業や顧客の支配を超えた要因によって変動する場合(例えば、売上ベースのロイヤルティ)です。もう1つの状況は、契約上の対価と現金による販売価格との差額が、企業または顧客に対するファイナンスの提供以外の理由によって生じる場合(例えば、債務不履行に対する保護)です。2番目の状況では、重大な財務要素が存在するか否かを評価する際に、企業が両当事者の意図を考慮する余地があります。

.41 契約に重大な財務要素が含まれている場合、認識する収益の金額は顧客から受け取った金額と異なります。履行後に支払が行われる場合、認識する収益は受け取る現金よりも少なくなります。これは、企業が顧客にファイナンスを提供しているためです。対価の一部は金利収益として認識されます。履行前に支払が行われて現金を受け取った場合、認識する収益は受け取った現金を上回ります。これは、企業が顧客からファイナンスを受けているからです。企業は、前払に関連するファイナンスに係る金利費用を認識します。

.42 企業は、重大な財務要素のうちの金利要素を算定する際に使用する割引率を決定する必要があります。企業が要求する担保または保証を考慮したうえで、顧客との別個のファイナンス取引で請求するであろう金額を反映させた割引率を使用する必要があります。重要なファイナンスの(例えば、企業が前払金を受取ったことによる)便益を受取る企業は、利率を決定するために追加借入利率を考慮する必要があります。割引率は契約開始以後、見直されません。

PwC の見解

経営者は、顧客との取引に重大な財務要素が含まれているか否かを決定するために取引を評価する必要があります。重大な財務要素に関連するガイダンスは、貨幣の時間価値の適用に関連する現行ガイダンスとは異なります。

契約条件によっては、重大な財務要素が存在することが明確なケースがあります。また、別のケースとして、特に契約期間全体を通して財またはサービスが引き渡され現金を受け取るような、複数の履行義務を含む長期契約の場合には、重大な財務要素が存在するか否かを決定することが困難となる可能性があります。当収益基準は、支払の取決めの実質がファイナンスか否かを評価することを企業に要求することによって、ある程度の判断を認めています。

例えば、あるソフトウェア企業が 3 年間の契約後顧客サポート(PCS)を 600 ドルで提供することに同意しており、これにより顧客が前払金を支払い、当初の 3 年が過ぎた後は毎年 200 ドルで更新することができる場合があります。顧客は 600 ドルを前払いしていますが、年間の価格(年 200 ドル)に比較して前払金の支払いについて割引がないため、企業は、重大な財務要素が含まれるか否かについて考慮する必要があります。より長期の契約を獲得するというビジネス上の目的など、ファイナンスを受ける以外の理由のために前払が要求されている場合には、企業は、重大な財務上の債務は存在していないと結論付けることとなります。

重大な財務要素を含む契約を有する企業は、取決めの金利要素の測定と追跡に関連する実務上の問題を検討する必要があります。このような情報を把握および測定するために、追加的な IT システム、プロセス、または内部統制が必要になる可能性があります。

現金以外の対価

.43 取引価格を算定するため、企業は、取引で交換した現金以外の対価(顧客の持分を含む)を公正価値で測定します。企業は、現金以外の対価を公正価値で合理的に見積もることができない場合、契約において約束した財またはサービスの独立販売価格を参照して間接的に約束した対価を測定します。

.44 企業は、契約の履行を容易にするために、顧客から財またはサービス(例えば、資材または労務)の拠出を受ける場合があります。企業は、それらが現金以外の対価であり、したがって企業にとっての収益であるか否かを決定するため、企業が拠出された財またはサービスの支配を獲得するか否かを評価する必要があります。

顧客に支払われる対価

.45 顧客、または顧客の顧客に支払われた(または支払うと見込まれる)対価は、これが顧客から企業への区別できる財またはサービスの移転と交換に行われていない限り、取引価格を減額します。「区別できる」の定義は、履行義務の識別を行うステップ 2(パラグラフ 25 参照)のガイダンスと整合しています。企業は、次のいずれかの遅い方が発生したときに、収益の減額を認識します。

- 企業が、約束した財またはサービスの移転について収益を認識するとき
- 企業が、対価を支払うか、または支払いの約束をするとき(支払いが将来の事象を条件としている場合であっても)

.46 顧客(または顧客から企業の財またはサービスを購入している他の当事者)に支払った、または支払うべき対価は、現金、クレジット、または企業に支払うべき金額に充当できるその他の項目を含みます。例えば、販売業者を通じて販売された企業の財の購入価格を減額するために最終顧客が引き換えることができるクーポンや割引券は、顧客に支払う対価です。

.47 区別できる財またはサービスに対する支払いである対価は、サプライヤーからの他の購入と整合する方法で会計処理されます。区別できる財またはサービスに支払われた対価がそれらの財またはサービスの公正価値を上回る場合、超過分は取引価格の減額として計上されます。

ステップ4: 取引価格を別個の履行義務に配分する

.48 取引価格は、約束した財またはサービスの独立販売価格の比率で、契約における別個の履行義務に配分されます。この配分は契約開始時に行われ、当該財またはサービスの独立販売価格の事後的な変動を反映させるための調整は行われません。

.49 独立販売価格の最良の証拠は、企業が財またはサービスを別個に販売する場合の当該財またはサービスの観察可能な価格です。観察可能な独立販売価格がない場合、経営者は、財またはサービスの販売価格を見積る必要があり、そのような見積りを行う際には観察可能なインプットを最大限に用いなければなりません。考えられる見積り方法には以下のようなものがあります(これらに限定されるものではありません)。

- 見積コストに適切なマージンを加算した金額
- 企業の特定のコストおよびマージンについて調整された類似する財またはサービスの市場価格の評価
- 限定された状況における残余アプローチ

PwC の見解

当収益基準は、取引価格をそれぞれ別個の履行義務に配分することを企業に要求しています。現行ガイダンスの下では、企業は通常、対価を契約における個別の構成要素または引渡対象物に配分します。US GAAP の下では、引き渡された構成要素に配分される収益の金額は、確定金額までに制限されます。当収益基準には、引き渡された構成要素に配分される取引価格の金額を確定金額に制限する要求事項は含まれていません。

残余アプローチ

.50 販売価格の変動性が高い場合または不確定である場合のみ、区別できる財またはサービスの独立販売価格を算定するために残余アプローチを使用することができます。当該財またはサービスが、契約の開始時、または終了時に引き渡されるかにかかわらず、残余アプローチを使用することができます。

.51 販売価格の変動性が高い場合とは、企業が、同じ財またはサービスを別々の顧客に対して(同時に、またはほぼ同時に)広い範囲の金額で販売している場合です。販売価格が不確定な場合とは、企業が財またはサービスについて価格を設定しておらず、当該財またはサービスが今までに販売されたことがない場合です。

.52 残余アプローチは、残余項目の独立販売価格の算定に残余アプローチを適用する前に、パラグラフ 53 にあるガイダンスに従って、割引を特定の履行義務に配分する必要があるかどうかについて最初に判断することを企業に要求します。割引が特定の履行義務に配分されない場合、経営者は、契約におけるすべての履行義務に当該割引を比例配分します。残余アプローチを適用する場合、当該残余項目に配分された金額が、企業が受け取る権利を得ると見込む対価の金額を忠実に描写しているか否かを決定するために、企業は判断を用いる必要があります。例えば、1 つの項目に配分された対価の金額が非常に少ないまたは全くない場合には、残余アプローチを用いることはできません。

PwC の見解

残余アプローチは、現在、一部の企業(例えば、ソフトウェア企業)によって用いられている残余法とは異なります。現行の残余法を適用する場合には、契約における割引全額を契約の下で最初に引き渡す項目に配分することになります。新しいガイダンスの下では、一般的に割引はすべての項目に比例配分されるため、残余法による配分方法は当てはまりません。

残余アプローチの使用は制限されるべきであり、現在使用されている残余法よりも使用頻度は少なくなるでしょう。現在、残余法を適用している企業は、新基準のもとで残余アプローチを用いて販売価格を見積もることができると仮定するべきではなく、また、残余法と残余アプローチが同じ結果をもたらすと期待すべきではありません。

割引および変動対価の配分

.53 割引および変動対価は、通常、契約における履行義務の全体に対して比例配分されます。特定の条件が満たされた場合、割引または変動対価は、契約における履行義務の全体ではなく、1 つまたは複数の別個の履行義務に配分することができます。

.54 以下の要件のすべてを満たした場合に、企業は、割引のすべてを 1 つまたは複数の別個の履行義務に配分しなければなりません。

- 企業は定期的に、区別できる財またはサービス(または、区別できる財またはサービスの束)のそれぞれを別個に販売している。
- 企業は定期的に、財またはサービスの束を、その束の財またはサービスの独立販売価格に対する割引で別個に販売している。
- 財またはサービスの束に関する割引は、実質的に、契約に関する割引と同じである。

PwC の見解

当ガイダンスの適用には、契約上少なくとも 3 つの履行義務が含まれている必要があります。これは、企業は、契約に含まれる履行義務の一部が割引引かれて別個に販売されていることを証拠立てるためには少なくとも 2 つの履行義務を定期的に一緒に販売している必要があるためです。当収益基準には、企業が割引や変動対価をどのように配分するかを説明する複数の設例が含まれています。

.55 次の要件の両方が満たされた場合、変動対価の見積りの変更は、単一の履行義務、または単一の履行義務の一部を構成する区別できる財またはサービスにすべて配分しなければなりません。

- 変動する支払が、特定の履行義務または履行義務の充足による結果に関連している。
- 対価の変動部分をすべて個別の履行義務に配分することが、契約におけるすべての他の履行義務および支払条件を考慮したうえで、当該履行義務の充足により企業が権利を得ることを見込んでいる対価の金額と整合する。

ステップ5: 履行義務を充足した時に(充足するにつれて)収益を認識する

.56 当モデルの最終ステップは、収益を認識することです。企業は、財またはサービスが顧客に移転され(または移転されるにつれ)、顧客がその財またはサービスの支配を獲得した時に収益を認識します。資産の支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産から残りの便益のほとんどすべて(すなわち、潜在的なキャッシュ・インフローまたは、アウト・フローの節減(savings))を獲得する能力のことです。資産の使用の指図は、当該資産を配備(deploy)すること、別の企業の活動においてその資産の配備を当該企業に認めること、または、別の企業が当該資産を配備することを制限することを意味します。

PwCの見解

当収益基準は、財またはサービスの支配が顧客に移転した時期を決定することを経営者に要求しています。リスクや経済価値の移転に焦点を当てている現行のガイダンスと比較すると、一部の取引についての収益認識のタイミングが変わる可能性があります。リスクおよび経済価値の移転は、支配が移転されたか否かの指標ではありますが、追加の指標も考慮する必要があります。例えば、財の支配を顧客に移転しているものの一部の経済的リスクを保持している企業は、現行のガイダンスでは経済的リスクのすべてが移転されるまで収益認識を遅らせる可能性があります。当収益基準では財が移転された時点で(収益を)計上することが必要となる可能性があります。

.56 企業は、財またはサービスの支配が一定の期間にわたって移転されるか一時点で移転されるかを契約開始時に決定する必要があります。この決定は、顧客に対する便益の移転を描写するものでなければならず、また顧客の見地から評価されなければなりません。企業は、履行義務が一定の期間にわたって充足されたか否かを最初に評価します。一定の期間にわたって充足されていない場合、財またはサービスは一時点で移転されています。

一定の期間にわたり充足される履行義務

- .58 企業は、以下の要件のいずれかが満たされる場合に、一定の期間にわたり収益を認識します。
- 企業の履行につれて、顧客が企業の履行による便益を受け取り同時に消費する。
 - 企業の履行により、顧客の支配する資産を創出または増価する。
 - 企業の履行により、企業が他に転用できる資産が創出されず、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いる。

.59 最初の要件は、通常、資産が創出されず、顧客がサービスの提供につれて当該サービスを消費する場合のサービス契約に対応したものです。他の企業が残りの義務を顧客に対して履行するときに、現在まで完了した作業を実質的にやり直す必要がない場合には、履行義務は一定の期間にわたり充足されます。例えば、毎日、オフィスビルの清掃業務を提供する顧客との契約は、この要件を満たすことになります。企業が他の企業に残りの履行義務を移転することを妨げる契約上または実務上の制約は、この評価では考慮されません。

.60 2番目の要件は、資産が創出されまたは増価し、顧客が資産の創出につれて当該資産を支配する取引に対処しています。これは、企業が財を製造するにつれて、顧客が仕掛品を支配する状況に適用されます。例えば、政府機関(顧客)が、仕掛品または契約におけるその他の成果物を支配することは、政府との取引では一般に行われることです。経営者は、資産の創出につれて、顧客が当資産の支配を獲得するか否かを決定するために、支配の移転に関するガイダンスを適用しなければなりません。

.61 最後の要件は、顧客が資産の創出につれて当該資産を支配していない、または資産が企業の履行によって創出されていない状況に対処しています。経営者は、創出される資産を他に転用できるか否か(資産が創出されている場合)、および企業が現在までの履行に対して支払を受ける強制可能な権利を有しているか否かを検討する必要があります。

.62 資産が転用できるか否かの評価は、契約開始時に行わなければならない、再評価は行いません。経営者は、契約上および実務上の制約を考慮し、部分的に完成している製品を他の顧客に再度振り向けることが可能か否かを考慮しなければなりません。資産を再度振り向ける経営者の能力を制限する実質的な契約上の制約は、資産を他に転用できないことを示している可能性があります。また、他の顧客に振り向けることができるように資産を作り直すために多額のコストが必要であるといった実務上の制約も、資産が他に転用できないことを示している可能性があります。

.63 顧客が企業の契約不履行以外の理由で契約を終了するときに企業がその時点までに完了した履行に対する支払を受ける権利がある場合には、支払に対する権利が存在します。支払スケジュールが特定されていること自体は、企業が現在までの履行に対する支払いを受ける権利を有していることを示すものではありません。支払を受ける権利の強制力の評価には、契約条件および契約条件を覆す可能性のある法的な前例の検討を含めなければなりません。

.64 支払を受ける権利は、契約が終了した場合にその時点までに発生したコストまたは企業の潜在的な逸失利益を補償するだけでなく、その時点までに提供された財またはサービスの販売価格を反映する金額を企業に補償するものであるべきです。これは、完了した作業についての企業のコストに合理的な利益マージンを加えた額となります。

PwCの見解

経営者は、一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を評価するために判断を用いる必要があります。特に、資産が他に転用できるか否か、また、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利を有するか否かを評価する場合に、判断が必要となります。例えば、資産が他に転用できるか否かを判断するため、経営者は、契約において他の当事者に対する資産の移転を制約する実質的な理由があるかどうかを評価する必要があります。

製造業者は、顧客の仕様に応じて製造する大量の同質の財が、一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を満たす可能性があることは、意外だったかもしれません。これは、(1)カスタマイズの実施または契約上の制約を考えた場合、このような財は企業が他に転用できないことが頻繁にあり、(2)このような契約の支払条件には、契約が解約された場合に現在までの履行に対する支払を行うことを規定する保護的条項が含まれる場合がある、というのがその理由です。

このような種類の財を製造する企業は、財が顧客に引き渡される時点ではなく、財が製造されるにつれて、収益の認識を要求される可能性があります。支払条件の違いにより、あるケースでは一定の期間にわたり充足される履行義務として、また別のケースでは一時点で移転された棚卸資産として財の会計処理が行われることとなります。顧客が製造中のユニットのコストのみを補償する場合には、「支払を受ける権利」の要件を満たさない可能性があります。

一時点で充足される履行義務

.65 一定の期間にわたる収益認識の要件を満たさない履行義務について、企業は一時点(支配が移転する時点)で収益を認識します。

.66 顧客が支配を獲得し、企業が履行義務を充足する時点を決定するために、企業は、パラグラフ 56 における支配の移転の定義と、次の指標を考慮する必要があります。

- 企業が資産について支払を受ける現在の権利を有している。
- 企業は資産の法的所有権を移転した。
- 企業は資産の物理的占有を移転した。
- 企業は、所有権に伴う重要なリスクと経済価値を顧客に移転した。
- 顧客が資産を検収した。

PwC の見解

一時点で認識すべき収益について、上記の指標のすべてを満たす必要はありません。当基準は、ひとつの指標を他の指標よりも重視してはいません。企業は、重要なリスクまたは経済価値が移転されたか否かだけでなく、収益を認識すべき時期を決定するために、すべての指標を考慮する必要があります。

履行義務の充足に向けての進捗度の測定

.67 一定の期間にわたり充足される履行義務について、(その進捗度を測定する)目的は、約束した財またはサービスの支配の顧客への移転を描写するように収益を認識することです。進捗度の測定方法は以下を含みます。

- アウトプット法、例えば、生産もしくは引渡した単位数、契約上のマイルストーン、または現在までに完了した履行の調査
- インプット法、例えば、発生したコスト、費やした労働時間、経過時間、または機械の使用時間

.68 進捗度の測定にインプット法を用いる企業は、顧客への支配の移転を描写しないインプットの影響を排除する必要があります。企業が提供する財またはサービスへの使用前から顧客が支配している資材を、企業が受け取ることがあります(未据付の資材)。また、企業は、契約価格を決定する際には考慮されなかった企業の履行における重大な不効率に起因するコストを発生させる場合もあります。このような状況により、インプット法を用いて進捗度を測定することについて、困難が生じる可能性があります。進捗度の測定が企業の履行を確実に描写するよう、この測定を調整する必要があります。当収益基準には、重要な資材が据付前に引き渡された場合、経営者は収益をどのように認識するかを説明する設例が示されています。

.69 一定の期間にわたり充足された履行義務については、企業が履行義務の完全な充足に向けた進捗度を合理的に測定できる場合のみ、収益を認識しなければなりません。企業は、この目的を満たすために、進捗度を測定する適切な方法に使用する信頼できる情報を持たなければなりません。履行義務の成果を合理的に測定できないものの、発生したコストを回収する見込みのある企業は、進捗度を信頼性をもって測定できるようになるまで、発生コストを限度に収益を認識しなければなりません。

その他の検討事項

.70 収益認識モデルの5ステップの適用以外にもいくつかの論点があります。当収益認識基準は、モデルを適用する上で企業に役立つよう、以下の領域のガイダンスを提供しています。

ライセンス

.71 ライセンスは、企業の知的財産に関連する顧客の権利、およびそれらの権利に関連する企業の義務を明確にしています。知的財産のライセンスには、とくに、ソフトウェアや技術の権利、メディアおよびエンタテインメントの権利、フランチャイズ、特許権、商標権、および著作権などが含まれます。ライセンスは著しく多様性があり、かつ異なる特質や経済的特徴を含む可能性があるため、提供される権利の大幅な違いを生んでいる可能性があります。

.72 ライセンスが契約における他の財またはサービスから区別できるかどうかを決定するために、企業はまず、区別できる履行義務についてのガイダンスに基づいて検討しなければなりません。区別できないライセンスが契約における他の財およびサービスと結合している場合には、結合している履行義務を充足したときに収益を認識します。区別できないライセンスの例としては、有形の財の機能性に不可欠なライセンス(例えば、ハードウェア機器に搭載されているソフトウェア)、または顧客が関連サービスと一緒にのみ便益を得ることができるライセンス(例えば、オンラインによるインターネット上のコンテンツへのアクセス)が含まれます。

.73 ライセンス契約において提供される権利の性格が、ライセンス期間にわたって存在する企業の知的財産へのアクセスを認める場合があります。アクセスを提供するライセンスは、一定の期間にわたり充足される履行義務であり、そのため一定の期間にわたり収益は認識されます。他の取引においては、提供される権利の性格はライセンスが付与された時点で存在する企業の知的財産を使用する権利の提供であることとなります。企業の知的財産を使用する権利を提供するライセンスは、一時点で充足される履行義務であり、支配がライセンシーに移転しライセンス期間が開始するときに収益は認識されます。

.74 次の3つの要件のすべてを満たす区別できるライセンスは、知的財産へのアクセスを提供します(そのため、収益は一定の期間にわたり認識されます)。

- ライセンサーが、(契約により、または顧客の事業慣行に基づいて)顧客が権利を有している知的財産に重大な影響を与える活動を行う。
- ライセンサーの活動が発生しても、顧客に対してなんらかの別個の財またはサービスを移転するものではない。
- ライセンスによって許諾された権利により、顧客が、知的財産に対するライセンサーの活動の(ポジティブまたはネガティブな)影響に直接的に晒され、顧客はそのような影響に晒されることを意図して契約を締結している。

.75 最初の要件は、ライセンサーが知的財産に著しく影響する活動を行っているか否かの評価を要求しています。このような活動は、公表されている方針または慣習的な実務によるもの、もしくはライセンサーと顧客との間で共有された経済的利益の存在によるものである可能性があります。

.76 2番目の要件は、知的財産に影響を与える可能性のある活動は契約における追加的な履行義務ではないことを要求しています。顧客に対して財またはサービスを直接的に移転しない場合、そのような活動は履行義務ではありません。その活動が知的財産に影響することによって顧客はその活動の影響を受ける可能性があります、この影響は、ポジティブまたはネガティブである可能性があります。

.77 3番目の要件は、最初の要件で識別された活動の(ポジティブまたはネガティブな)影響が、顧客に影響を与えることを要求しています。ライセンスが顧客に提供するものまたは顧客が支配するものに影響を与えない活動は、この要件を満たしません。

PwCの見解

当収益基準には、企業が異なるライセンス契約にこの要件をどのように適用するかについて説明する多くの設例が含まれています。これらの要件の適用は困難を伴う可能性があり、特に、何が個別の履行義務とならない活動を構成しているかを決定するためには、判断が要求されます。一見したところ類似の契約について、異なる会計上の結論に達することがあり、これにより、企業間や業種間の比較可能性がさらに困難になる可能性があります。

契約コスト

.78 企業は、経営者が契約獲得の増分コストを回収できると見込んでいる場合には、当該コストについて資産を認識します。契約獲得の増分コストとは、もし、契約を獲得しなかったならば企業に発生しなかったであろうコストをいいます(例えば販売手数料)。設備費用や販売員の給与など、契約を獲得しなくても発生したであろうコストは資産計上されません。償却期間が1年以内の場合には契約獲得のコストを費用処理することを選択できます。

.79 企業は、契約を履行するコストが以下である場合、当該コストについて資産を認識します。

- 企業が具体的に識別できる契約または予期される契約に直接的に関連するコストであり、
- 将来の履行義務の充足のために使用する企業の資源を創出するかまたは増価するためのコストであり、かつ、
- 回収されると見込まれるコスト

.80 経営者は、当収益基準を適用する前に、他の基準(例えば、棚卸資産、有形固定資産、または無形資産)に従って契約を履行するためのコストを会計処理すべきかどうかを検討する必要があります。充足された履行義務に関連するコストは発生時に費用処理されます。

PwCの見解

契約コストに関するガイダンスは、現行実務に基づくよりも多くの資産を認識することになると予想されます。販売手数料を支払時に費用処理している企業およびセットアップ・コストを発生時に費用処理している企業は、それらのコストが回収可能である場合には、当該コストを資産計上し償却することが要求される可能性があります。

.81 資産として認識された契約獲得のコストまたは契約履行のコストは、当該資産に関連する財またはサービスが顧客へ移転されるにつれて規則的な方法に従って償却されます。また、当該資産は、各報告期間に減損について評価されます。

買戻し契約

.82 資産を買い戻す義務または権利(先渡取引またはコール・オプション)を有する企業は、顧客が資産の使用を指図し、実質的にすべての残余便益をそこから獲得する能力を制限されているため、顧客に資産の支配を移転していません。この契約がセール・アンド・リースバック取引の一部でない限り、企業が当初の販売価格よりも低い価格で資産を買い戻すことができる場合または買い戻さなければならない場合には、企業は当該契約をリースとして会計処理します。企業が当初の販売価格と同等以上の価格で資産を買い戻すことができる場合または買い戻さなければならない場合、企業は当該契約を融資として会計処理します。買戻し価格をその販売価格と比較する場合、企業は貨幣の時間価値を考慮しなければなりません。

.83 当初の販売価格よりも低い買戻し価格で企業に資産を買い戻すことを要求する権利(プット・オプション)を顧客が有する契約は、その契約がセール・アンド・リースバック取引の一部でない限り、その契約が顧客にその権利を行使する著しい経済的インセンティブを提供する場合には、リースとして会計処理されます。資産の買戻し価格が当初の販売価格と同等以上の価格であり、資産の予想市場価値よりも高い場合は、その契約は融資です。

.84 顧客が当初販売価格よりも低い価格(または、当初の販売価格と同等以上であるが、予想市場価格よりも低い価格)で買戻す権利を有しているが、その権利を行使するための著しい経済的インセンティブを有していない場合には、そのような取引は、パラグラフ 91 にある返品権付き製品の販売です。

本人か代理人かの検討

.85 企業は、顧客に財またはサービスを提供するにあたり第三者を関与させることが頻繁にあります。このような契約において、経営者は、企業が本人として行動しているか、または代理人として行動しているかを、契約における履行義務ごとに検討する必要があります。取決めにおいて、企業が本人の場合には、企業は収益を総額で認識し、代理人の場合には純額(すなわち受領した手数料に相当する金額)で認識します。

.86 企業が、別の当事者の財またはサービスの支配を顧客に移転する前に、その財またはサービスの支配を獲得する場合には、その取決めにおいて、企業は本人です。企業の履行義務が、別の当事者のために財またはサービスを提供するための手配を行うことである場合には、企業は代理人となります。企業は、支配を獲得するか否か、および獲得する時期を評価する必要があります。企業が、法的所有権が顧客に移転される前に瞬間的に製品の法的所有権を入手したとしても、必ずしも企業が契約において本人として活動していることを示すものではありません。

.87 企業が代理人であることを示す指標には、以下が含まれます。

- 履行—企業が契約履行の主たる責任を有していない。
- 在庫リスク—企業は取引のどの時点においても(すなわち、注文前、出荷中、または返品時)、在庫リスクを有していない。
- 価格設定—他の当事者の財またはサービスの価格の設定において、企業に自由がない。
- 信用リスク—企業は、売上債権の金額について、顧客の信用リスクを負っていない。
- 手数料—企業の対価が手数料の形式によるものである。

PwC の見解

収益基準における指標は、US GAAP および IFRS の現行のガイダンスと類似しています。しかし、企業が支配を獲得するという特定の要求事項は、現行のガイダンスと異なります。既存の US GAAP とは異なり、当収益基準は、これらの指標のうちのどれかをより重視しているというわけではありません。特にインターネット取引に関連する新規および展開中の事業モデルにより、この領域への注目は増えています。PwC は、現在と同様、これらの多くの取引について収益を総額ベースで認識すべきか純額ベースで認識すべきかを評価するために、企業は引き続き判断を用いると予想しています。

追加的な財またはサービスの取得に関する顧客の選択権

.88 企業は、顧客に対して追加的な財またはサービスの取得に関するオプションを、無料または割引価格で付与することが頻繁にあります。これらのオプションには、顧客特典クレジット、または数量割引などのその他の販売インセンティブおよび割引が含まれる場合があります。オプションが、顧客が当該契約を締結しなければ受け取れないであろう重要な権利を顧客に提供する場合には、このオプションを付与するという約束により別個の履行義務が発生します。企業は、顧客への追加の財もしくはサービスの移転時、またはオプションの消滅時に、オプションに配分された収益を認識します。

.89 重要な権利の一例として、同一市場において類似の顧客に通常与えられる範囲の割引に対する増分となる割引があります。顧客は、将来の財またはサービスに対して事実上前払いをしており、そのため収益は、それらの将来の財もしくはサービスの移転時に認識されます。

.90 経営者は、オプションの独立販売価格を決定する必要があります。オプションには直接的に観察可能な販売価格がないことが頻繁にあるため、経営者は独立販売価格を見積る必要があります。この見積りは、顧客がオプションを行使することなしに受け取る割引、および顧客がオプションを行使する可能性について調整されます。当収益基準は、顧客のオプションおよび権利の非行使部分の会計処理に関連したいくつかの設例を提示しています。

PwC の見解

重要な権利を顧客に提供するオプションに関する当ガイダンスは、多くの業種の企業に重要な影響を与える可能性があります。例えば、小売および消費財業界に属しロイヤルティ・プログラムを提供している企業は、プログラムによって発行された経済価値が重要な権利を提供するか否かを検討する必要があります。その経済価値が重要な権利であり、区別できる履行義務である場合には、取引価格の一部は当該経済価値に配分されます。この点、現在、US GAAP の下で増分コスト・モデルを適用している企業の現行実務とは異なります。

返品権

.91 US GAAP および IFRS の下での現行の会計処理と同様、企業は、(返品されると見込まれる製品を考慮して)受け取る権利を得ることを見込んで対価について収益を、および顧客に支払うと予想される返金について負債を認識することにより、企業は、返品権付きの財の販売を会計処理します。その金額は、報告年度ごとに返金の見込金額の変動について見直されます。顧客による同じ種類、品質、条件および価格の製品の交換は、返品とはみなされません。

.92 企業は、顧客から財を回収する権利についての資産および対応する売上原価の修正を認識します。資産は財の取得原価から当該財の回収のための予想コストを控除した額で当初測定します。各報告期間の末日に減損について評価します。企業は、返品を負債とは別個に資産を表示しなければなりません(すなわち、企業は財務諸表において純額残高を表示できません)。当収益基準は、返品製品の見積りを会計処理するために企業が報告する仕訳を説明した設例を提示しています。

製品保証

.93 顧客が製品保証を別個に購入するオプションを有する場合には、企業は当該製品保証を別個の履行義務として会計処理します。製品保証が別個に販売されない場合には、当該製品保証が、製品が合意された仕様に従っているという保証に加えて顧客にサービスを提供していない限り、企業は当該製品保証をコストの引当として会計処理します。

.94 企業は、製品保証が追加のサービスを顧客に提供しているか否かを決定するために、製品保証が法律によって要求されたものか、製品保証期間の長さ、および製品保証の一部として企業が履行を約束している業務の性質等の要素を考慮しなければなりません。この評価には判断が求められます。製品保証のうち、製品が仕様に従っていることを保証することに加えてサービスを提供する保証部分は、別個の履行義務として会計処理されます。製品保証の他の部分から追加のサービスを提供する義務を合理的に区別することができない企業は、サービスを提供する単一の履行義務として両方の保証を一緒にして会計処理する必要があります。

PwC の見解

製品保証の会計処理に関するガイダンスは、通常、US GAAP および IFRS における現行ガイダンスと整合しています。しかし、一部の契約においては、標準保証と追加のサービスの両方を提供する単一の製品保証を区別することが困難な場合があります。経営者は、このようなサービスが別個に販売されない場合には、独立販売価格を見積り、契約の履行義務に取引価格を配分するプロセスを開発する必要があります。

返金の可能性がない前払手数料

.95 取引開始時に返金の可能性がない手数料を顧客に課す企業があります。例えば、セットアップ手数料、加入手数料、および会費などがあります。経営者は、返金の可能性がない前払手数料が約束した財またはサービスの顧客への移転に関連しているか否かを判断する必要があります。

.96 返金の可能性がない前払手数料は、契約開始時またはその前後において行われた活動に関連している場合があります。US GAAP および IFRS の下での現行の会計処理と同様、企業が個別の履行義務を充足していない限り、そのような活動は約束した財またはサービスの顧客への移転とはなりません。前払手数料は、将来において財またはサービスが顧客に提供された時点で収益として認識されます。企業が顧客に契約を更新するオプションを付与しており、そのオプションが顧客に重要な権利を提供している場合には、収益認識の期間は、手数料の性質に応じて、当初の契約期間を超えて延長される可能性があります。

請求済未出荷契約

.97 請求済未出荷契約では、企業は製品について顧客に請求しますが、後日まで製品の物理的所有を保持します。収益は、製品の支配が顧客に移転された時点（すなわち、顧客が、資産の使用を指図し、実質的にすべての残余便益をそこから獲得する能力を得た時点）で認識されます。当該基準における支配に関するガイダンスの適用に加えて、請求済未出荷契約では、以下の要求事項のすべてを満たしていなければなりません。

- 顧客が請求済未出荷契約を要求する理由に実質がある。
- 当該製品は、顧客の製品として顧客に物理的に移転される準備が出来ており、区分して識別できる。
- 企業は、当該製品を使用したり別の顧客に振り向けたりすることができない。

.98 企業は、請求済未出荷の要件が満たされた場合、管理サービスを別個の履行義務として顧客に提供しているか否かを検討する必要があります。管理サービスが別個の履行義務である場合、取引価格の一部は当該サービスに配分されることとなります。

PwC の見解

請求済未出荷契約について提供されている指標のリストは、IFRS の現行のガイダンスと概ね整合しています。収益を認識するために、確定済みの納品スケジュールを顧客から受け取ることをベンダーに要求する規定がないため、請求済未出荷契約についての現行の US GAAP よりも早い段階で収益を認識する状況が発生する可能性があります。

企業の通常の活動のアウトプットではない資産の移転

.99 当収益基準は、企業の通常の活動のアウトプットではない特定の非金融資産の移転に関する損益認識の既存の要求事項も修正しています。具体的には、ASC360「有形固定資産」、ASC350「無形資産—のれんおよびその他」、国際会計基準 (IAS) 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号「無形資産」、IAS 第 40 号「投資不動産」が修正されました。US GAAP に準拠した報告企業は、これらの取引に対して、契約の存在、認識、および測定 (収益認識の制限を含む) に関連した概念を適用します。IFRS に準拠した報告企業は、これらの取引に対して、支配および測定に関連した概念を適用します。当収益基準は、資産の認識中止の時期を決定するため、およびこれらの資産の移転時に認識した純損益に含める対価を決定するために適用されます。

委託販売契約

.100 一部の産業では、企業が販売業者または流通業者に対して委託販売で財の移転を行うことは一般的です。譲渡人は通常、最終顧客への当該製品の販売などの所定の事象が発生するまで、委託在庫を所有しています。譲渡人が資産をもはや支配しないときまで、委託販売契約における収益は認識されません。

.101 経営者は、契約が委託販売契約か否かを決定するために、以下の一般的な特徴を考慮しなければなりません。

- 財を所有している企業は、財に対する支払いをする無条件の義務を有していない。
- 企業は、製品の返還を要求できる、または別の流通業者に移転できる (これは、流通業者に支配が移転されていないことを示す)。
- 所定の事象が発生するまで、財は企業に支配されている。

開示

.102 当収益基準は、財務諸表の利用者が収益および関連するキャッシュ・フローの性質、金額、時期、および不確実性を理解できることを目的にした多くの開示を要求しています。この開示には、顧客との契約、収益ガイダンスを適用する際に行われた重要な判断、ならびに資産化された契約獲得の増分コストや契約履行コストに関する定性的および定量的情報が含まれています。

.103 包括利益計算書が表示される各期間および財政成績計算書が表示される各期間について、開示が要求されます。非公開会社(FASBのみ)は、開示要件の一部を免除されます。これらの要求されている開示のリストについては付録を参照して下さい。

PwC の見解

現行の US GAAP および IFRS の収益に関する開示要求に比べると、開示要求が大幅に増えています。当収益基準は、期中財務報告においても同様に重大な開示を追加する可能性があります。その結果、特に期中財務諸表において、今まで財務報告目的のために必要でなかった情報を得るために、経営者は、新しいシステム、プロセス、および内部統制が必要になる可能性があります。当基準には、開示要件の特定の側面を説明するいくつかの設例を提示しています。しかし、企業は、特定の事実および状況に合わせて例示されている開示を調整する必要があります。

次のステップ

.104 US GAAP に基づき報告を行う公開会社は、2016 年 12 月 15 日以後開始の事業年度に属する最初の期中報告期間に、また IFRS に基づき報告を行う企業は、2017 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に属する最初の期中報告期間に、当収益基準を適用します。例えば、2017 年 12 月 31 日を年度末とする企業にとって、2017 年 1 月 1 日が適用開始日となります。US GAAP では早期適用は許容されていませんが、IFRS では早期適用は許容されます。

.105 当収益基準は、非公開会社について(US GAAP のみ)、2017 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度より適用されます。非公開会社について早期適用が許容されますが、公開会社への適用日より早まることはありません。非公開会社は、2018 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度に属する期中報告期間に新しい基準を適用することが要求されます。

.106 企業は、当収益基準を、表示されている過去の各報告期間に遡及適用する(完全遡及適用法)か、または、当収益基準の適用開始日における累積的影響を適用開始日に利益剰余金に認識することによって遡及適用する(簡便的な経過措置)ことができます。

.107 完全遡及適用法を用いて当基準を適用することを選択した企業は、次の特定の実務上の簡便法を適用することができます。

- 完了済みの契約について、企業は、同一の事業年度内に開始し終了する契約について修正再表示する必要はない。
- 変動対価を有する完了済みの契約について、企業は、事後的判断を用いて、契約が完了した日付の取引価格を用いることができる。
- 適用開始日(例えば、12 月決算の企業については 2017 年 1 月 1 日)より前に表示されているすべての報告期間について、企業は、残りの履行義務に配分された取引価格の金額、および企業が当該金額を収益としていつ認識する予定かの説明を開示することを要求されない。

.108 簡便的な経過措置の適用を選択する企業は、財務諸表の中にその事実を開示しなければなりません。この方法を適用する企業は、適用開始日現在、完了していない(すなわち、企業が契約において約束した財またはサービスのすべてを移転していない)契約にのみ当収益基準を適用します。企業は、適用開始年度における適用の影響額を、財務諸表の表示科目ごとに開示することが要求されています。

PwC の見解

簡便的な経過措置は、これを選択した財務諸表作成者の移行にかかる時間と労力を軽減することを目的にしたものです。財務諸表の各表示項目に与える影響を開示することを企業に求める要求事項によって、事実上、企業は、適用開始年度に新しい収益基準と以前の収益ガイダンスの双方を適用することになります。

両審議会は、当基準の影響が広範囲にわたること、および収益報告の重要性を考慮して、通常の間よりも長い移行期間を設けました。その目的は、当基準の適用に必要な可能性のある労力の程度に関する財務諸表作成者の懸念を考慮し、完全遡及適用法を適用することを望む企業と簡便的な経過措置を適用する企業の双方にとって十分な時間を確保するためでした。完全遡及適用法は、いくつかの企業が投資者に提示したいと考えるトレンドの情報について、より明確な情報を提供します。そのため、このような財務諸表作成者に、移行に係る十分な時間を提供することが重要でした。

付録:開示に係る要求事項

開示の種類	開示に係る要求事項
収益の分解	収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期、および不確実性が経済的要因にどのように影響されるのかを描写する区分(財またはサービスの種類、地理、市場、契約の種類等)に分解した収益に関する情報を開示する。財務諸表利用者が分解した情報と各報告セグメント(ASC280またはIFRS第8号)で開示した収益情報の関係を理解できるような十分な開示を提供する。
契約残高の調整表	<ul style="list-style-type: none"> • 契約資産および契約負債の期首残高および期末残高を開示し、これらの金額における重要な変動の定性的および定量的な説明を提供する。 • 期首現在の契約負債に含まれており収益に振り替わった金額を開示する。 • 過年度に充足した履行義務に関連して当期に認識した収益の金額(変動対価を含む契約から生じる収益など)を開示する。 • 履行義務の充足のタイミングと支払のタイミングがどのように関連しているかを開示する。タイミングの差異に関連する契約資産および契約負債の残高に係る影響を説明する。
履行義務	<p>以下を含む履行義務に関する情報を開示する。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 履行義務が通常、充足される時期 • 重要な支払条件 • 移転を約束した財またはサービスの性質 • 返品、返金の義務またはその他の類似の義務 • 製品保証の種類および関連する義務
残存する履行義務	<ul style="list-style-type: none"> • 収益の重大な戻入の対象にならない、残存する履行義務に配分された取引価格の金額を開示する。 • 企業が残存する履行義務に配分された取引価格に関連する収益を認識すると見込んでいる時期を開示する。 • 取引価格の中に含まれていない重要な契約更新および変動対価を定性的に説明する。
契約の獲得または履行に係るコスト	<ul style="list-style-type: none"> • 資産計上された契約の獲得および履行のコストの資産の主要区分ごとの期末残高および当期間に償却された金額を開示する。 • 各報告期間に発生したコストの金額およびその償却を決定するために使用した方法を開示する。

開示の種類	開示に係る要求事項
その他の定性的開示	<ul style="list-style-type: none"> • 以下を含む収益の金額および時期に影響を及ぼす重要な判断および判断の変更を開示する。 <ul style="list-style-type: none"> ○ 履行義務の充足のタイミング ○ 履行義務に配分された取引価格および金額 • 一定の期間にわたり充足された履行義務について、以下を開示する。 <ul style="list-style-type: none"> ○ 収益を認識するために用いた方法(使用したのはインプット法かアウトプット法か、また、その適用方法) ○ 使用した方法が財またはサービスの移転を忠実に描写する理由 • 一時点で充足された履行義務について、顧客が支配を獲得したときの評価において用いられた重要な判断を開示する。 • 取引価格の決定、変動対価が制限されているか否かの評価、取引価格の配分、および独立販売価格の決定のために用いられたインプット、方法、および仮定に関する情報を開示する。 • 経営者が変動対価の制限の対象でない最低限の収益の金額を決定する方法を開示する。 • 経過措置を含む、企業が収益の会計方針で使用した実務上の便宜について説明する。
期中報告期間の開示	<p>US GAAP に基づく報告企業は、ASC270 により、以下を開示することが要求されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 収益の分解の開示 • 契約残高の開示 • 当事業年度の期首時点の契約負債に含まれており報告期間に認識された収益 • 残余の履行義務の開示 • 報告期間の末日現在の企業の残余履行義務に関する情報 <p>IFRS に基づく報告企業は、収益の分解に関連する開示のみを含めることが要求されている。</p>

質問

本In depthに関して質問があるPwCのクライアントの方は、担当のエンゲージメント・パートナーまでお問い合わせください。本In depthに関して質問があるエンゲージメント・チームは、National Professional Services Groupの収益チーム(1-973-236-7804 または 1-973-236-4377)までお問い合わせください。

© 2014 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.
This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors. To access additional content on financial reporting issues, visit www.cfodirect.pwc.com, PwC's online resource for financial executives.