

Dataline

A look at current financial reporting issues

No. 2011-35 (supplement)
November 22, 2011

顧客との契約から生じる収益 収益基準案の再公表

工業製品および製造業 <補足資料>

目次:

概要	1
建設型契約の会計処理	2
製品保証	5
契約コスト	6
回収可能性	8
変動対価	8
委託販売	11
請求済未出荷契約	12

概要

工業製品(IP)セクターは、さまざまな産業にわたり財の製造およびサービスの提供に携わる企業から構成されています。これらには工業生産、金属、化学、林産物、製紙、包装を営む企業などが含まれます。工業製品セクターにおけるそれぞれの産業は、異なる製品とサービスを提供していますが、収益認識に関しては多くの共通の論点が存在します。工業製品企業の経営者は、当基準案を慎重に評価し、自社のビジネスに与える影響の程度を判断する必要があります。

以下で検討する工業製品セクターに共通の項目は、この収益認識基準案による影響を受ける可能性があります。当Datalineの本文、設例および関連する解説は、2011年11月14日に公表された公開草案「顧客との契約から生じる収益」に基づいています。また、2010年6月24日に公表された当初の公開草案(「2010年6月公開草案」)からの主な変更点に関する高レベルな概要も提供しています。特に明記していない限り、当Datalineにおいて「提案モデル」または「基準案」と言及する場合には、2011年11月に公表された公開草案を指しています。この基準案は、最終基準が公表されるまではいつでも変更される可能性があります。設例には、基準案による潜在的な影響が反映されており、そこで示されている結論は、最終基準に基づき追加的な解釈や評価が必要になる可能性があります。基準案に関するより包括的な説明については、PwCのDataline 2011-35(www.cfodirect.pwc.com)を参照いただくか、FASBのウェブサイトwww.fasb.orgにアクセスしてください。



建設型契約の会計処理

多くの工業製品企業は、長期にわたる製造を含む契約を有しており、その契約には、製品の販売に付随するサービス(据付またはカスタマイズ)が含まれる場合があります。それらの製品とサービスは、数カ月から数年にわたり提供される場合があります。

基準案	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>支配の移転</p> <p>収益は履行義務が充足された時点で認識されます。これは、財またはサービスの支配が顧客に移転した時点で生じます。支配は、一時点あるいは一定の期間にわたり移転することになります。</p> <p>次の要件のうち少なくとも一つが満たされる場合には、履行義務は一定の期間にわたり充足されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業の履行により、顧客の支配する資産が創出されるかまたは増価される • 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、かつ、次の要件のうち少なくとも一つに該当する <ul style="list-style-type: none"> - 企業の履行につれて、顧客が便益を受け取り、消費する - 他の企業が顧客に対して残りの義務を履行する必要がある場合に、当該他の企業は、企業が現在までに完了した作業を実質的にやり直す必要はない - 企業が、現在までに完了した履行についての支払いを受ける権利を有しており、契約を約束のとおり履行すると見込んでいる <p>上記の要件が満たされない場合には、履行義務は一時点で充足されます。</p>	<p>契約会計の適用範囲に明確に含まれない取引から生じるサービス収益は、固有の事実に応じて、比例履行モデルまたは完成契約モデルのいずれかを適用して認識します。</p> <p>建設型契約および製造型契約のガイダンス(ASC トピック 605-35)の適用範囲に含まれる取引は、信頼できる見積りが入手可能な場合には、工事進行基準を用いて収益を認識します。</p> <p>信頼できる見積りができないが、契約により損失が発生しないことが確実である場合(たとえば、契約の範囲が明確に定義されていないものの、請負業者は全体的な損失から保護されている場合)、より正確な見積りができるようになるまでは、利益マージンをゼロとして工事進行基準が用いられます。</p> <p>信頼できる見積りができない場合には、工事完成基準が要求されます。</p>	<p>契約会計ガイダンスの適用範囲に含まれない取引については、以下の条件が満たされた時点で収益が認識されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 所有に伴うリスクおよび経済価値が移転した • 売手が所有と通常結び付けられる程度の管理上の関与も実質的な支配も保持していない • 収益の額を、信頼性をもって測定できる • 経済的便益が企業に流入する可能性が高い • 発生した原価を、信頼性をもって測定できる <p>契約会計の適用範囲に含まれる取引は、信頼できる見積りが入手可能な場合、工事進行基準を用いて認識します。</p> <p>信頼できる見積りはできないが、契約により損失が発生しない可能性が高い場合(たとえば、契約の範囲が明確に定義されていないものの、請負業者は全体的な損失から保護されている場合)、より正確な見積りができるようになるまでは、利益マージンをゼロとして工事進行基準が用いられます。</p> <p>工事完成基準は認められていません。</p>
<p>支配が移転する時点の決定にあたっては、判断が要求されます。顧客が財の支配を獲得しているかどうかを決定するにあたり考慮すべき指標は、次のとおりです。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業が支払いを受ける権利を有している • 顧客が法的所有権を有している 	<p>影響:</p> <p>基準案の影響は、企業固有の事実および状況により異なります。経営者は、契約を評価し、資産の支配が買手に一定の期間にわたり移転されているかどうかを判断する必要があります。高度にカスタマイズされた設計および製造が要求される契約において、顧客が製造される製品の仕様および機能を指定する場合および企業が契約上または実務上、別の顧客に資産を容易に振り向けることができない場合、財またはサービスの</p>	

基準案	現行の US GAAP	現行の IFRS
<ul style="list-style-type: none"> 顧客が物理的に占有している 顧客が資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値を有している 顧客が資産を検収した 	<p>支配は一定の期間にわたり顧客に移転される可能性があります。</p>	
<p>一定の期間にわたり充足される履行義務の進捗度の測定</p> <p>支配が一定の期間にわたり移転する場合の収益測定方法は次のとおりです。</p> <ul style="list-style-type: none"> 顧客にとっての、現在までの企業の履行の価値の直接的な測定(たとえば、現在までに移転された財またはサービスの調査、達成した成果の鑑定評価)に基づいて収益を認識するアウトプット法 履行義務の充足のための企業の労力またはインプット(たとえば、時間、引き渡した単位数、消費した資源、費やした労働時間、発生したコスト、機械の使用時間)に基づいて収益を認識するインプット法 <p>財またはサービスの顧客への移転を最も良く描写する方法を使用し、顧客との類似の契約に対して首尾一貫して適用しなければなりません。</p> <p>インプットのうち、顧客に対する財またはサービスの移転を描写しないものの影響(たとえば、異常な材料の仕損額など)を、進捗度の測定から除外しなければなりません。</p> <p>顧客が支配している据付未了の資材を含む履行義務の進捗度を測定する場合のような特定の状況において、財が、関連するサービスと著しく異なる時点に移転される場合には、移転される財のコストと同額の収益を認識することによって進捗度を測定することが適切かもしれません。</p> <p>支配が移転した程度を測定する見積り(たとえば、原価比例法の計算を使用する際の完成するための見積りコスト)は、定期的に評価し修正しなければなりません。</p>	<p>原価対原価の測定に基づく比例履行モデルの使用は、一般的に、契約会計の適用範囲に含まれない取引に対しては適切ではありません。</p> <p>契約会計を適用する企業は、完成までの進捗度の測定について、インプット法(たとえば、原価対原価、労働時間、労務費、機械時間、原材料数量)、アウトプット法(物理的な進捗度、生産した単位数、引き渡した単位数、契約マイルストーン)、または時の経過に基づく方法を使用します。</p> <p>(進捗度の適切な測定方法を使用して)「進捗度」が決定されると、収益、収益に対応するコストおよび総利益の決定について、2つの異なるアプローチ(収益法または総利益法)が使用されます。</p> <p>影響:</p> <p>当公開草案は、収益認識方法としてインプット法およびアウトプット法の両方を許容していますが、経営者は、財およびサービスの支配の移転を描写する最善の方法を選択する必要があります。インプット法は、顧客への資産またはサービスの支配の移転を示すものでなければならず、そのため、支配の移転を描写しない活動(たとえば、異常な仕損金額など)は除外しなければなりません。</p> <p>「工事進行基準」に基づき収益、収益費用および総利益を算定する総利益法は、基準案の下では許容されなくなります。これは現行の US GAAP からの変更点です。</p>	<p>契約会計の適用範囲に含まれない取引から生じるサービス収益は、取引の結果を信頼性をもって見積もることができる場合には、完成割合に基づいて認識を行います。</p> <p>契約会計を適用する企業は、完成までの進捗度の評価にあたり、インプット法(たとえば、原価対原価、労働時間、労務費、機械時間、原材料数量)、アウトプット法(物理的な進捗度、生産した単位数、引き渡した単位数、契約マイルストーン)、または、時の経過に基づく方法を使用することができます。</p> <p>(進捗度の適切な測定方法を使用して)「進捗度」が決定されると、IFRS では、収益、収益費用および純利益の決定において、収益法を使用することが要求されています。総利益法の使用は認められていません。</p>

2010年6月公開草案からの主な変更点：2010年6月公開草案においては、支配が一定の期間にわたり連続的に移転される場合のガイダンスは限定的でした。両審議会は、当初のガイダンスをサービス取引に適用することは困難であるとしたフィードバックに対応するため、履行義務が一定の期間にわたり充足される場合を判定するための上記の要件を追加しました。

また両審議会は、支配が一時点で移転する場合についての追加的なガイダンスを提供するため、「所有に伴うリスクと経済価値」および「顧客による検収」の指標を追加しました。

設例 1

事実：あるベンダーが、顧客のために製品を大幅にカスタマイズする契約を締結します。経営者は、この契約は単一の履行義務であると判断しました。当該契約には以下の特徴があります。

- カスタマイズは顧客の仕様に従って大幅に行われるものであり、契約期間中に顧客の要請により変更される可能性がある。
- 当該契約への資金を確保するため、顧客は返金不能の中間支払いを要求される。
- 顧客はいつでも契約を解除でき(ただし、契約解除による違約金はある)、いかなる仕掛品もベンダーは他に転用できない。
- 契約の完了まで、物理的な所有および権利は移転されない。

ベンダーはどのように収益を認識すべきでしょうか。

考察：契約条件、特に顧客の仕様(および仕様を変更できること)により、仕掛品はベンダーが他に転用できないことになっており、また返金不能の中間支払いは、製品の支配が契約期間にわたり移転されることを示しています。経営者は、一定の期間にわたる製品の支配の移転から生じる収益を測定するために、最も適切な測定モデル(インプット法またはアウトプット法のいずれか)を選択することが必要になります。

設例 2

事実：あるベンダーが、顧客のためにいくつかの製品を組み立てる契約を締結します。経営者は、この契約は単一の履行義務であると判断しました。当該契約には以下の特徴があります。

- 支払期限の大半は、製品の据付後である。
- 顧客はいつでも契約を解除でき(ただし、契約解除による違約金はある)、いかなる仕掛品もベンダーの所有のままとなる。
- 仕掛品は、完成させて別の顧客に販売することができる。
- 契約の完了まで、物理的な所有および権利は移転されない。

ベンダーはどのように収益を認識すべきでしょうか。

考察：契約条件、特に支払いが作業完了時点であること、および仕掛品を保有できないことは、製品の支配が一時点で移転されることを示しています。ベンダーは、製品の支配が顧客に移転される(引渡し)までは収益を認識しないことになります。

製品保証

工業製品を扱う多くの企業は、自社製品に標準保証を付します。標準保証は、すべての顧客に対して付与され、特定の期間にわたり欠陥に対する保証を提供しています。また、多くの企業は、延長保証の提供、または、別個に標準保証期間を超える製品保証の販売をしています。

基準案	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>顧客が製品保証を別個に購入するオプションを有する、または、製品保証が顧客にサービスを提供する場合、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。これは、企業が、製品に加えてサービスを顧客に提供する約束をするためです。このような例としては、継続的なメンテナンスや修理を行う1年間のサービス契約を伴うコピー機の販売があります。</p> <p>顧客が製品保証を別個に購入するオプションを有していない場合、および製品保証が、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サービスを顧客に提供しない場合、企業は、当該製品保証をコストの引当てとして会計処理します。</p>	<p>企業は通常、潜在的な欠陥に対する標準保証を現行の偶発損失ガイダンスに従って会計処理します。企業は、収益を認識し、同時にこれらの保証修理にかかる予想コストを引当て計上します。</p> <p>別個に価格設定される延長保証は、その契約価格に基づいて収益が繰り延べられます。繰り延べられた金額は、延長保証期間にわたり収益に認識されます。</p>	<p>企業は通常、潜在的な欠陥に対する標準保証を現行の引当金ガイダンスに従って会計処理します。経営者は、収益を認識し、同時にこれらの保証修理にかかる予想コストを引当て計上します。</p> <p>顧客が別個に購入できる製品保証は、多くの延長保証契約と類似しています。延長保証から生じる収益は繰り延べられ、保証期間にわたり認識されます。</p>
<p>影響:</p> <p>基準案では、延長保証は別個の履行義務を生じさせます。そのため、収益は、現行ガイダンスにおける会計処理と同様に保証期間にわたり認識されます。</p> <p>契約対価は、US GAAP における契約価格ではなく、独立販売価格の比率で配分されるため、別個に販売された製品保証は影響を受ける可能性があります。その結果、延長保証に関する繰延収益の金額は、基準案の下では現行ガイダンスと異なる可能性があります。</p> <p>製品保証が別個に販売されておらず、製品の出荷時に存在する欠陥に対してのみ提供される場合には、現行ガイダンスと同様にコストを引当てることになります。</p>		

2010年6月公開草案からの主な変更点：2010年6月公開草案は、潜在的な欠陥に保証を提供するものと製品の引渡し後の不具合に保証を提供するものとの2つのタイプに保証を区別していました。潜在的な欠陥に対する保証には履行義務が発生しませんが、返品権と同様に、交換予定の製品については収益が繰り延べられました。両審議会は、受け取ったフィードバックに対応してガイダンスを改訂しました。これにより、現在の公開草案における保証の会計処理は現行の実務と類似したものとなり、保証が企業によって別個に販売されず、またサービスを提供しない場合には、コストが引当てられることとなります。

設例 3

事実: ある企業は、90日間の標準保証付きの製品を販売します。この企業は、標準保証に基づき製品の欠陥部分を交換します。この製品保証は、顧客に追加のサービスを提供しません。企業は、このような保証をどのように会計処理するでしょうか。

考察: 企業は、現行ガイダンスと同様に、この保証をコストの引当てとして会計処理しなければなりません。

設例 4

事実: ある企業は、90日間の標準保証付きの製品を販売します。また顧客は、保証を18カ月間延長する延長保証を購入します。この企業は、この保証をどのように会計処理するでしょうか。

考察: この標準保証は、別個に販売されるものでなく、サービスを提供しないため、上記の設例3で示されている標準保証と同様に会計処理されます。一方、延長保証は、別個の履行義務として会計処理されます。経営者は、取引価格(すなわち、契約収益)を製品と延長保証に独立販売価格の比率で配分します。延長保証に配分された収益は、保証期間(91日目から開始する18カ月間)にわたって認識されます。

契約コスト

工業製品を扱う企業では、しばしば、契約締結前にコストが発生します。これらの契約前コストの多くは資産計上され、収益が認識される契約期間にわたり認識されます。通常、このコストで最も重要なのは販売手数料です。

基準案	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>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、当該コストを資産として認識しなければなりません。</p> <p>契約獲得の増分コストとは、契約を獲得していなければ発生しなかったであろうコストです(たとえば、販売手数料)。</p> <p>実務上の便宜として、企業は、契約期間が1年以内である場合には、契約を獲得するためのコストを発生時に費用として認識することができます。</p> <p>最初に、契約を履行するために発生した直接コストがその他の基準(たとえば、棚卸資産、無形資産、有形固定資産)の適用範囲に含まれるかどうかを評価します。その場合、企業は、それらの基準に従ってこのようなコストを会計処理(資産計上または費用計上)しなければなりません。</p> <p>他の基準の適用範囲に含まれないコストは、収益基準に基づいて評価されます。企業は、これらのコストが契約に直接関連し、将来の履行に関連する資源を創出するまたは増価させ、かつ、回収が見込まれる場合にのみ、資産として認識します。非効率性に関連するコスト(たとえば、材料、労働力、または契約を履行するためのその他のコストの異常コスト)は、発生時に費用処理</p>	<p>建設型契約および製造型契約のガイダンス(ASC トピック 605-35)の適用範囲にある契約コストの会計処理に関して、膨大な量の詳細ガイダンスがあります。</p> <p>契約前コストが特定の予想される契約に関連して発生している場合には、当該コストが特定の予想される契約に直接関連し、かつ、その契約から回収できる可能性が高い場合にのみ、繰り延べることができます。</p> <p>契約会計の範囲外に、収益取引に関連するコストの取扱いに関する限定的なガイダンスがあります。収益認識前に発生した特定の種類のコストが資産の定義を満たす場合には、当該コストを資産計上することができます。</p>	<p>工事契約会計の契約コストの会計処理に関して、膨大な量の詳細ガイダンスがあります。</p> <p>契約に直接関連し、当該契約を獲得するために発生するコストは、それらが別個に識別でき、信頼性をもって測定され、かつ契約が獲得される可能性が高い場合には、資産計上可能な契約コストに含まれます。</p> <p>契約会計の適用範囲に含まれない取引に関連するコストは、それらがその他の資産の基準(たとえば、棚卸資産、有形固定資産、無形資産)あるいはフレームワークの適用範囲に含まれる場合には、資産計上します。</p>
	<p>影響:</p> <p>このガイダンスの適用範囲に含まれる可能性があるコストとしては、とりわけ、販売手数料、サービス・プロバイダのセットアップ・コスト、および建設プロジェクトの設計段階で発生するコストがあります。企業に与える影響は、現在従っているガイダンスおよび会計方針によって異なるでしょう。</p>	

基準案	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>しなければなりません。</p> <p>契約獲得前に発生したコストが、特定の予想される契約に関連している場合には、当該コストを契約に直接関連するコストに含めることができます。</p> <p>資産計上したコストは、当該資産に関連する財またはサービスの移転のパターンに合わせた方法で償却します。</p>		

2010年6月公開草案からの主な変更点： 契約を獲得するためのコストは、2010年の公開草案では発生時に費用処理されることになっていました。両審議会は、受け取ったフィードバックに対応してガイダンスを改訂し、契約を獲得するためのコストが増分であり回収が見込まれる場合、資産として認識することを許容しました。両審議会は、契約を履行するためのコストは、それらが他の基準の適用範囲に含まれない場合にのみ収益ガイダンスの適用範囲とし、仕損した材料、労働力、その他の資源の異常コストのうち契約の価格に反映されなかったコストは、発生時に費用として認識しなければならないことを明確にしました。

設例 5

事実： ある販売員が、20X1年1月中に締結された契約により5%の手数料を獲得しました。当該契約で購入された製品は、次年度を通じて引き渡される予定です。企業は、自社の従業員に支払われた手数料をどのように会計処理すべきでしょうか。

考察： この支払手数料は、契約を獲得するためのコストであるため資産計上できます。またこの手数料は、1年以内の契約に関連する手数料であるため、実務上の便宜として、発生時に費用計上できます。

設例 6

事実： あるメーカーにおいて、長期の製造契約の開始時に一定の動員コストが発生します。

この動員コストには、従業員のトレーニング、製造工場のセットアップ、および製造設備の不定期のエンジニアリングが含まれます。これらのコストをどのように会計処理すべきでしょうか。

考察： 動員コストは、現行の資産に関する基準で扱われていない可能性があります(ただし、IFRSの無形資産のガイダンスで扱われている訓練コストを除く)。他のガイダンスで扱われないコストが、(a)契約に関連する、(b)将来の履行義務を充足させるために使用される企業の資源を創出または増価する、および(c)回収の可能性が高い場合には、資産計上されます。これらの要件を満たすコストは資産計上され、製造した製品の支配が顧客に移転するにつれて契約期間にわたり償却されます。

回収可能性

回収可能性とは、顧客が約束した対価を支払わないリスクを示しています。回収可能性は、もはや（現行ガイダンスにおけるような）収益認識の障害ではなくなります。

基準案	現行の US GAAP	現行の IFRS
信用リスクに起因する予想減損損失は、収益科目に隣接する別の表示項目に表示されます。 当初の評価および見積りの事後的変動の両方をこの表示項目に計上します。	企業は、顧客からの回収が合理的に確実であると結論付けられない場合、契約から生じる収益を全額繰り延べます。 信用リスクは、貸倒引当金と貸倒損失に増加分を計上することで、売掛金の減少として反映されます。 影響: 回収可能性は、もはや収益認識の閾値ではなくなるため、収益は、現行の実務より早期に認識される可能性があります。	企業は、収益を認識する前に、経済的便益が流入する可能性が高いことを確認する必要があります。 (売掛金を含む金融資産の発生損失に対する)貸倒引当金は、次の2段階のプロセスで認識されます: (1)減損の客観的な証拠が存在する、(2)減損金額は予想キャッシュ・フローの現在価値に基づいて測定される。 影響: 回収可能性は、もはや収益認識の閾値ではなくなるため、収益は、現行の実務より早期に認識される可能性があります。

変動対価

取引価格とは、契約における履行義務の充足と引換えにベンダーが権利を得ると見込まれる対価です。取引価格の算定は、契約価格が固定でサービスの提供時に支払われる場合には単純です。取引価格の算定は、対価に変動対価または条件付対価の要素が含まれる場合には、より一層の判断が要求される可能性があります。工業製品産業におけるこの分野の一般的な検討には、数量値引き、報奨金/インセンティブの支払い、クレーム、貨幣の時間価値の会計処理が含まれます。

基準案	現行の US GAAP	現行の IFRS
数量値引き 数量値引きは、一般的に、顧客の累積購入量が一定レベルに到達した場合に、受けることが可能になるものです。 取引価格とは、契約に基づき受け取る権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、変動対価または不確実な対価を含みません。取引価格は、確率加重した見積りまたは最も発生の可能性が高いキャッシュ・フローの金額に基づきます（どちらか企業が権利を得ることとなる対価の金額の最もよく予	数量値引きは、顧客がレポートを獲得するので、収益の減額として認識されます。この減額は、潜在的な顧客への支払いの見積金額を上限とします。値引きを信頼性をもって見積ることができない場合、潜在的に可能性のある最大レポート分の収益を減額します。	数量値引きの支払いは、予測される値引きに基づいて定期的に未払計上されません。そのとき、値引きは、潜在的な顧客への支払いの最善の見積りに基づき、収益の減額として認識されます。値引きを信頼性をもって見積ることができない場合、潜在的に可能性のある最大レポート分の収益を減額します。

基準案	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>測できる方法による)。</p> <p>企業が顧客から対価を受け取り、その対価の一部または全部を返金すると見込んでいる場合には、企業は顧客に返金すると見込んでいる対価の金額を負債として認識しなければなりません。</p> <p>企業が履行義務に配分された対価の金額に対する権利を得ることが合理的に確実である場合にのみ、収益は、その履行義務が充足された時点で認識されます。</p> <p>企業に類似の契約の経験がある(または、類似の契約を有する他の企業の経験へのアクセスなど、他の説得力のある証拠がある)場合、および企業の経験が予測に役立つ場合、企業は、対価の金額に対する権利を得ることが合理的に確実となります。</p>	<p>影響:</p> <p>基準案における数量値引きの会計処理は、現行の会計処理 (US GAAP および IFRS) と比較して著しく異なることはないでしょう。しかしながら、数量ベースのみで段階的に引き下げるよう価格設定された契約の会計処理は、現行の US GAAP と異なる可能性があります。</p>	
<p>報奨金/インセンティブの支払い/クレーム</p> <p>上記の数量リポート(値引き)と同様です。</p>	<p>報奨金/インセンティブの支払いは、特定の業績基準が満たされる可能性が高く、その金額を信頼性をもって測定できる場合に、(建設型契約および製造型契約の会計処理の適用範囲に基づき) 契約収益に含まれます。</p> <p>クレームは、建設型契約および製造型契約の会計処理の適用範囲にある契約につき、発生の可能性が高く、信頼性をもって見積もれる(特定の要件に基づき決定される)場合にのみ、契約収益として計上されます。これらの要件を満たすクレームのみが、発生した契約コストを上限として計上されます。クレームにかかる利益は、それが実現するまで計上されません。</p> <p>影響:</p> <p>一部の報奨金、インセンティブの支払いまたはクレームは、「合理的に確実である」の閾値が現行の閾値よりも早く満たされることになるため、特に US GAAP においては現行の実務よりも早期に認識される可能性があります。</p>	<p>報奨金/インセンティブの支払いは、特定の業績基準が満たされている可能性が高く、その金額を信頼性をもって測定できる場合に契約収益に含まれます。</p> <p>顧客がクレームを受け入れる可能性が高く、かつ、その金額を信頼性をもって測定できる段階まで交渉が進展している場合にのみ、クレームは契約収益に含まれます。</p>

基準案	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>貨幣の時間価値</p> <p>契約に重大性がある財務要素が含まれている場合には、企業は、約束した対価の金額を貨幣の時間価値を反映するように調整します。</p> <p>実務上の便宜として、企業が契約開始時に、顧客による支払いとサービスの顧客への移転との間の期間が1年以内であると見込む場合には、契約に重大性がある財務要素が含まれているかどうかを評価する必要はありません。</p> <p>経営者は、企業と顧客との間での別個のファイナンス取引および信用リスクの要因を反映する割引率を用います。</p>	<p>収益の割引は、売上債権の支払期間が1年超の場合などの限られた状況においてのみ、要求されます。</p> <p>割引が要求される場合、金利部分は、金融商品の額面利率、または、額面利率が合理的でない場合は市場金利に基づいて計算されます。</p>	<p>収益の現在価値への割引は、割引の影響が重要な場合に要求されます。このような場合、認識すべき収益の金額および一定の期間にわたり計上すべき個別の利息収益部分の測定にはみなし利率が使用されます。</p>
	<p>影響:</p> <p>基準案は、現在のガイダンスと著しく異なるものではありません。多くの場合、支払期間は契約履行時点から1年を超えることは稀であるため、PwCは、貨幣の時間価値に関してはほとんどの工業製品および製造業における現行の実務に著しい変更があるとは考えていません。</p>	

2010年6月公開草案からの主な変更点：変動対価の収益認識の要件が、「取引価格を合理的に見積もることができる場合」から「企業がその金額に対する権利を得ることが合理的に確実でなければならない」へ変更されました。

設例 7

事実: ある化学メーカーが、自動車メーカーとの間で高性能プラスチックの引渡しを行う1年間の契約を締結しています。この契約は、将来一定レベルの販売を達成した場合には、以下のスキームに従って、化学メーカーが自動車メーカーに対してリベートを提供することを規定しています。

リベート	販売量
0%	0 - 10,000,000 ポンド
5%	10,000,001 - 30,000,000 ポンド
10%	30,000,001 ポンド以上

当該リベートは、一年間(暦年)の総売上高に基づいて計算され、翌年の第1四半期末に支払われます。過去の実績に基づき、経営者は、5%のリベートを支払う可能性が最も高いと考えています。この化学メーカーは収益をどのように認識するでしょうか。

考察: この化学メーカーには類似の契約の実績があり、その実績から予想が可能ですが、したがって経営者は、製品を自動車メーカーに提供した時点で、最も可能性が高いキャッシュ・フローの金額に基づき契約価額の95%を認識します。この見積りは、必要に応じて、累積キャッチアップ・アプローチを用いて監視と調整が行われます。

委託販売

基準案	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>経営者は、販売業者または流通業者に提供される財の支配が移転された時点を決定する必要があります。</p> <p>委託在庫は、通常、受託者が最終消費者に製品を販売するまで、製造過程で財が費消されるまで、あるいは所定の期間が満了するまでは、委託者が支配しています。その後初めて、受託者は通常、製品に対する支払をする無条件の義務を負い、委託者は製品の返還または別の販売業者への移転を要求することができなくなります。したがって、受託者が製品を販売あるいは費消するまで、あるいは所定の期間が満了するまでは、支配は移転しません。</p> <p>財の法的所有権が受託者に移転するものの支配は移転しない状況も考えられます。このような状況では、受託者が代理人として行動している可能性があり、その場合、第三者に販売されるまでは支配は移転しません。</p>	<p>委託販売契約における収益は、重大な損失のリスク、所有に伴う経済価値および資産に対する支配が受託者に移転された場合のみ、認識することが可能となります（収益認識における他のすべての要件が満たされたと仮定）。引き渡された財の法的所有権が買手に移転する場合など他の状況が存在する可能性はありますが、当該取引の実質は委託販売となります。</p> <p>現行の収益ガイダンスには、重大な損失のリスク、所有に伴う経済価値および資産に対する支配が移転されたかどうかの決定にあたり考慮するいくつかの指標が含まれます。</p>	<p>委託販売契約においては、財が受領者（受託者）から第三者に販売された時点で、荷送人（委託者）が収益を認識します。なぜなら、通常、その時点で所有に伴うリスクと経済価値が移転されるからです。</p>
	<p>影響:</p> <p>提案されているガイダンスは、現行の US GAAP および IFRS に類似しています。しかしながら、現行の収益認識が主にリスクと経済価値の移転に焦点を当てているのに対し、基準案は、委託された財の支配の移転に焦点を当てています。多くの委託販売契約は当ガイダンス案による影響を受けないと考えられますが、一部の契約は基準案の下では異なる会計処理が要求される可能性があります。</p>	

設例 8

事実: ある企業が、最近、既存の製品よりも大幅に強度があり、耐久性の高い、新しいタイプの冷延薄板を開発しました。この製品は新しく開発されたものであり、したがって、まだ一般には使用されていません。この企業の経営者と安全性の高いスチール扉を製造するメーカーは、委託販売ベースで冷延コイルを50コイル提供する契約を締結することに合意しました。このメーカーは、コイルを受領した時点で前払手数料の支払いが要求されます。製造過程でコイルが費消された場合のみ、所有権がメーカー側に移転し、支払いが行われます。毎月、両者は、メーカーが、費消した数量について合意します。メーカー側はいつでも未使用の製品を返品することができます。この企業はどのように収益を計上しますか。

考察: ここでは、製造過程においてコイルを費消した時点でのみ、所有権が移転し支払義務が生じることから、その時点で支配が移転し、収益を認識しなければならないことが示されています。企業が委託在庫の返品を要求する権利を保持しない場合には、メーカーが製品を受領した時点で支配がメーカーに移転すると考えられます。

請求済未出荷契約

基準案	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>経営者は、請求済未出荷契約で提供される財の支配がいつ移転されるかを決定する必要があります。顧客が請求済未出荷契約において製品の支配を獲得したと結論づけるためには、以下の要件をすべて満たさなければなりません。</p> <ul style="list-style-type: none"> 請求済未出荷契約の理由が実質のあるものでなければならない 当該製品は、顧客に属するものとして区分して識別されていなければならない 当該製品は、顧客への引渡しの準備ができていなければならない 企業は当該製品を使用したり、別の顧客に販売したりできない <p>財を保管する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、この管理サービスに配分されます。</p>	<p>請求済未出荷契約においては、以下の要件を満たす場合にのみ、財の引渡し前に収益を認識します。</p> <ul style="list-style-type: none"> 所有に伴うリスクが買手に移転していなければならない 顧客が、望ましくは書面により、財の購入に関する確定した約束を行っていないなければならない 売手でなく、買手が当該取引を請求済未出荷ベースで行うことを要求しており、財の注文を請求済未出荷ベースで行う実質的な事業目的がある 財の引渡しにかかる確定したスケジュールがなければならない 売手は、稼得プロセスが完了しないような特定の履行義務の留保をしていない 注文された財は売手の棚卸資産から分離されていなければならない 財は完成され、出荷の準備ができていなければならない <p>ガイダンスには、顧客への財の引渡し前に収益認識を行わなければならないかの決定にあたり検討する追加要因があります。</p>	<p>請求済未出荷契約において引渡し前に収益認識するかどうかを決定するにあたっては、以下の状況を検討しなければなりません。</p> <ul style="list-style-type: none"> 引渡しは、買手の要求により遅らされる 買手は財に対する所有権を有し、請求書を受け取っていないなければならない 引渡しが行われる可能性が高くないなければならない 財は手許にあり、識別され、売上の認識時に買手に引き渡される準備ができていなければならない 買手は、引渡し延期の指示を明確に認識しなければならない 通常の支払条件が適用されなければならない
<p>影響:</p> <p>基準案は、現行の規定ほど規範的なものではなく、顧客への財の支配の移転をいつの時点とするかに焦点を当てています。現在、US GAAP においては、引渡しスケジュールが確定していない場合には、収益認識できないことが一般的です。このような規定は、基準案には含まれていません。このため収益認識は現行実務よりも早く行われる可能性があります。PwC は、多くの請求済未出荷契約の収益認識の時期は変更されないと予想しています。</p>		

設例9

事実: あるガス会社が、管状スチールの生産者に対して掘削パイプを発注しました。このガス会社は、遠方のガス田の開発スケジュールが頻繁に変更され、また掘削装置と掘削装備の引渡しに必要なリードタイムが長期であることから、この取引を請求済未出荷ベースとすることを要求しました。鉄鋼会社は、この顧客との間で長期にわたり請求済未出荷取引を行っており、こうした契約に対して一般的な条件を設定しています。鉄鋼会社が別個に保管しているパイプは完成しており、出荷の準備ができています。当該契約の一般的な条件は、ガス会社に対して鉄鋼会社の請求済未出荷用の敷地に掘削パイプが納入されてから30日以内に支払いを行うことを要求しています。ガス会社は、必要に応じてパイプの依頼および受取りを行います。この鉄鋼会社はどのように収益を認識するでしょうか。

考察: パイプの支配は、パイプが鉄鋼会社の請求済未出荷用の敷地に納入された時点でガス会社に移転されるため、鉄鋼会社は関連する収益をその時点で認識しなければならないと考えられます。それぞれの契約について、すべての事実および状況を評価する必要があります。この結論は主として、ガス会社が当該取引を請求済未出荷ベースとするよう要求していること、鉄鋼会社は他の顧客の注文に応じるためにこのパイプを使用できないこと、そしてパイプはガス会社からの要求により即時出荷する準備ができていているという事実に基づいています。保管サービスが重要な別個の履行義務であると判断された場合には、取引価格の一部をこれらの管理サービスに配分することが必要になるかもしれません。

Datalines address current financial-reporting issues and are prepared by the National Professional Services Group of PwC. This publication has been prepared for general information on matters of interest only, and does not constitute professional advice on facts and circumstances specific to any person or entity. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication. The information contained in this material was not intended or written to be used, and cannot be used, for purposes of avoiding penalties or sanctions imposed by any government or other regulatory body. PwC, its members, employees and agents shall not be responsible for any loss sustained by any person or entity who relies on this publication.

© 2012 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.

To access additional content on reporting issues, register for CFOdirect Network (www.cfodirect.pwc.com), PwC's online resource for financial executives.