

# Dataline

## A look at current financial reporting issues

No. 2011-35  
November 22, 2011  
(2012年1月3日改訂\*)

### 顧客との契約から生じる収益 収益基準案の再公表

#### 概要

#### 要点

- 2011年11月14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、「顧客との契約から生じる収益」の公開草案を再公表しました。コメント募集期限は2012年3月13日です。
- 両審議会は、提案されているガイダンスが明確であるかどうかについて質問し、特に一定の期間にわたり充足される履行義務、信用リスクの影響の表示、変動対価の認識、不利な履行義務のテストの範囲、中間財務報告での開示、および企業の通常の活動の範囲外である非金融資産の移転(たとえば、有形固定資産の売却)に関するフィードバックを要求しています。
- 提案モデルは5ステップのアプローチを要求しています。経営者は、まず顧客との契約を識別し、それぞれの契約における別個の履行義務を識別します。次に、取引価格を算定し、それぞれの別個の履行義務に取引価格を配分します。収益は、企業が財またはサービスの支配を顧客に移転することによって履行義務を充足した時点で認識されます。
- 最終基準が公表される時期は明確ではありませんが、両審議会は、最終基準の発効日は2015年より早くなることはないことを示唆しています。限定的な経過優遇措置を適用するオプションはあるものの、完全な遡及適用が要求されます。

#### 背景

- 両審議会は、米国会計基準(US GAAP)と国際財務報告基準(IFRS)に共通の収益基準を開発するために、2002年に共同プロジェクトを開始しました。当初の公開草案は2010年6月に公表されました(「2010年公開草案」)。
- 両審議会は、2010年公開草案に関するコメントレターを1,000通近く受け取りました。コメントレターでは、その後の再審議において繰り返し議論された多くのテーマが強調されました。両審議会は、別個の履

\* サブセクション「進捗度の測定」の設例 7.1 について、据付け未了の機器に関するコストの正しい金額を除外して「これまでに認識した収益」の計算を修正するように、改訂しました。

#### 目次:

概要	1
要点	1
背景	1
適用範囲	2
提案モデル	3
顧客との契約を識別する	3
別個の履行義務を識別する	5
取引価格および回収が見込まれない金額の算定	7
区別できる履行義務への取引価格の配分	11
履行義務が充足された時点で(または充足するにしがって)収益を認識する	12
その他の検討事項	17
開示	25
経過措置	26
次のステップ	27
質問	27
付録 --	
2010年公開草案と2011年公開草案の主な差異	28



行義務の識別、取引価格の算定、変動対価の会計処理、支配の移転、製品保証、契約コスト、および知的財産のライセンスに関する会計処理等を含む、さまざまな領域を取扱いました。

.3 両審議会は、最終基準において意図せざる結果が生じることを回避し、透明性を高めるために、提案されている収益ガイダンス案を再公表することを決定しました。更新された公開草案は、2011年11月に公表されました。特に明記していない限り、当Datalineにおける「公開草案」または「基準案」への参照は2011年11月に公表された公開草案を参照しています。

.4 当公開草案は、企業が収益を認識する方法を大幅に変更する可能性がある、新しい収益認識モデルを提案しています。この目的は、既存の収益の規定における不整合を解消し、産業間および資本市場間における収益認識方法の比較可能性を向上させることです。

.5 当基準案では、FASBとIASBの概念フレームワークの基礎である資産・負債アプローチを採用しています。両フレームワークでの現行の収益ガイダンスは「収益プロセス」に焦点を当てていますが、いつ収益を稼得するか、およびいつ収益プロセスが完了するかを決定する際に、しばしば問題が生じています。両審議会は、契約資産と契約負債の変動を反映する単一の契約ベースのモデルにより、収益の認識および表示方法における整合性が高まると考えています。

#### PwCの見解:

当基準案により、収益認識の方法が多くの状況において大幅に変更されます。この影響は多大であり、経営者は、既存の契約、ビジネスモデル、企業実務および会計方針等に関して包括的に見直しをする必要があるでしょう。

当基準案は、企業の業務プロセスや統制にも広く影響を与える可能性があります。経営者は、これまでとは異なる情報を得るために既存のITシステムや内部統制を変更する必要があるかもしれません。さらに、この影響は、財務、税務、人事等、その他の機能にまで及ぶ可能性があります。たとえば、収益認識の時期や金額が変わることで、長期報酬契約や財務制限条項、その他の主要な財務比率に影響を与える可能性があります。

.6 当Datalineでは、この基準案の主要な側面について取り上げています。両審議会による決定は暫定的なものであり、最終基準が公表されるまで変更される可能性があります。PwCは、当Datalineの付録において2010年公開草案からの主要な変更を要約しています。

#### 適用範囲

.7 当基準案は、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ある、と定義しています。契約は文書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含意される場合もあります。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あると定義しています。

.8 当基準案は、次のものを除く顧客との契約のすべてに適用されます。

- リース契約
- 保険契約
- 金融商品および負債の償還を含む、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
- 他の基準の適用範囲に含まれる特定の保証（製品保証を除く）
- 同業他社との非貨幣性の交換取引で、顧客への販売を容易にするためのもの

.9 契約の中には、基準案の適用範囲にある構成要素と他の基準の適用範囲にある構成要素が含まれているものがあるかもしれません(たとえば、リースおよび保守サービスの両方を含む契約)。このような状況において、他の基準が契約のある構成要素を分割および測定ガイダンスを含む場合、企業はその構成要素を分割および測定するために当該他の基準を適用します。他の基準にそのようなガイダンスが含まれていない場合は、当基準案の原則を適用します。

#### PwCの見解:

当基準案は、全業種にわたる顧客との契約について取り扱っており、業種特有のガイダンスを削除しています。US GAAPおよびIFRSにおける現行の収益基準に基づいて会計処理される大半の取引が、当基準案の適用範囲に含まれます。製品開発のリスクを分担する共同開発者または共同経営者である取引相手からの収益を認識する業種における一定の取引は、当基準案の適用範囲に含まれない可能性があります。たとえば、バイオテクノロジー産業における一部の共同契約や石油およびガス産業における権利(エンタイトルメント)に基づく取引は、当基準案の適用範囲に含まれない可能性があります。

## 提案モデル

.10 企業は、当提案モデルを適用するために以下の5つのステップを実施します。

- 顧客との契約を識別する
- 契約における別個の履行義務を識別する
- 取引価格および回収できないと見込まれる金額を算定する
- 取引価格を契約における別個の履行義務に配分する
- 企業が個々の履行義務を充足した時に(または充足するにつれて)収益を認識する

#### PwCの見解:

当基準案のステップは単純なものに見えるかもしれませんが、これらの原則を適用するためには重要な判断が必要となります。たとえば、財またはサービスが別個の履行義務であるかどうかを判断し、そうであれば、別個に会計処理すべきかどうかを判断する必要があります。また、経営者は、変動対価の影響および貨幣の時間価値を含む取引価格を算定するために多くの要因について検討する必要があります。

## 顧客との契約を識別する

.11 以下のすべての要件を満たす場合に限り、契約が存在します。

- 契約に経済的実質がある
- 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約している
- 経営者が、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および義務を識別できる
- 経営者が、それらの財またはサービスに関する支払条件および支払方法を識別できる

.12 次の要件のいずれかに該当する場合には、同一の顧客(または関連当事者)と同時またはほぼ同時に契約した複数の契約を結合しなければならないことがあります。

- 契約が単一の商業的な目的で交渉されている
- 一つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格または履行に左右される
- 複数の契約で約束した財またはサービスが、単一の履行義務である

#### PwCの見解:

多くの場合、顧客との契約の識別は複雑にはなりません。契約の承認は、US GAAPに基づく一部の既存のガイダンスのように厳密なものではないかもしれませんが。たとえば、現在のUS GAAPに基づくソフトウェアのガイダンスには、顧客との契約が「取引の証拠」の要件を満たしているかどうかを証明するための厳しいルールがあります。それ以外の根本的な概念は、US GAAPおよびIFRSにおける既存のガイダンスと整合しています。

一つの取引に3者以上の当事者が存在し、特に各当事者との間で別個の契約がある場合は、顧客との契約を識別することがより困難になる場合があります。このような取引は、たとえば、アセット・マネージメント産業や、クレジットカード保有者が小売業者から財を購入した際にクレジットカード発行者から報酬ポイントを受け取るような場合に生じる可能性があります。当公開草案には、このような取引を会計処理する方法について具体的なガイダンスはありません。

.13 契約変更は、それによって別個の履行義務が追加され、かつ価格が追加の履行義務の独立販売価格(すなわち、独立に販売される場合に財またはサービスが販売される価格)を反映する場合に限り、別個の契約として扱われます。そうではない場合、この変更は、当初の契約への調整として、事実および状況によって、累積的に一時点で収益を修正する(キャッチ・アップ方式)か、または将来の履行義務が充足される時点で収益を修正する(プロスペクティブ方式)かのいずれかにより会計処理されます。

#### 設例 1.1

##### 契約変更:

ある製造企業が、1年間に1,000個の製品を製品一つあたり50ドルで顧客に引き渡す契約を締結する。企業は、通常、各製品を別個に販売しているため、製品は区別できる別個の履行義務である(パラグラフ14-19を参照のこと)。この契約は、追加の500個の製品を製品一つあたり45ドルで販売するように、契約開始から6カ月後に変更される。新しい価格は、契約変更時の製品の独立販売価格を反映している。

契約変更は、将来に向かって会計処理すべきである別個の契約である。追加の製品は区別できる履行義務であり、価格は契約変更時の各製品の独立販売価格を反映している。

## 設例 1.2

### 契約変更:

ある建設企業が、特別仕様の住宅を建設するために顧客と工事契約を締結する。この契約は、顧客に約束した引渡対象物を提供する単一の履行義務である(パラグラフ14-19を参照のこと)。発生すると予想される見積コストの総額に対する現在までに発生したコストが、顧客への移転のパターンの最善の測定である(パラグラフ39-40を参照のこと)。

この契約の当初の取引価格は500,000ドルで、見積コストは400,000ドルであった。顧客は、建設中に設計変更を要求する(この時点で200,000ドルのコストが発生している)。この変更により取引価格は100,000ドル、見積コストは50,000ドル増加する。

契約変更は別個の履行義務を発生させていないため、企業は当該契約変更を当初の契約の一部として会計処理すべきである。残りの財またはサービスは、変更日時点で部分的に充足される単一の履行義務の一部であるため、経営者は、契約変更を反映するために当初の契約における進捗の測定を更新すべきである。

	当初	変更	修正後
取引価格	\$500,000	\$100,000	\$600,000
見積コスト	\$400,000	\$50,000	\$450,000
完成割合	50%		44%
現在までの収益	\$250,000		\$264,000
増分収益			\$14,000

### 別個の履行義務を識別する

.14 履行義務とは、財またはサービスを顧客に移転するという顧客との契約における約束です(明示的か、暗示的か、または黙示的かを問わない)。契約上は履行義務について明記されているかもしれませんが、別の形で履行義務が生じることがあります。また、このような義務について契約に明記されていない場合であっても、法的要件が履行義務を生じさせることもあります。企業による顧客に対するサポート提供等、慣習的な事業慣行により履行義務が生じる可能性もあります。

.15 企業は、財またはサービスが区別できる場合に、約束された財またはサービスを別個の履行義務として会計処理します。次の要件のいずれかを満たす場合に、財またはサービスは区別できます。

- 企業が通常、財またはサービスを別個に販売している
- 顧客が、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利用可能な他の資源と一緒にして得ることができる

.16 企業は、次の要件の両方が満たされる場合には、区別できる財またはサービスの束を単一の履行義務に結合します。

- 財またはサービスの相互関連性が非常に高く、企業は、顧客が契約した結合後の項目に、財またはサービスを統合する著しいサービスを提供する必要がある
- 企業は財またはサービスの束を、契約の履行のために大幅に修正またはカスタマイズする

.17 容易に利用可能な資源とは、別個に(企業または別の企業により)販売されている財またはサービス、または顧客がすでに(企業からまたは他の取引もしくは事象により)入手している資源です。

.18 実務上の便宜として、企業は、同時にまたは同じ期間にわたり充足される別個の履行義務を一つの履行義務として会計処理することができます。

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

#### PwCの見解:

当公開草案は、財またはサービスの束を単一の履行義務に結合すべきかどうかを評価する要件を提供していますが、統合するサービスが「著しい」かどうかを評価する方法、または企業が財を「大幅に」変更もしくはカスタマイズしている場合に関する詳細なガイダンスは提供していません。PwCは、経営者は、財またはサービスの結合が取引の基礎となる経済性を反映して会計処理するために提供されている要件を注意して評価すべきと考えます。

#### 設例 2.1

##### 統合サービス:

ある建設企業が、橋を建設するために顧客と工事契約を締結する。この企業は、掘削、エンジニアリング、調達、および建設を含めたプロジェクト全体の管理を担当する。

企業は、この契約に基づいて引き渡す財およびサービスの相互関連性が高いため、財およびサービスの束を単一の履行義務として会計処理する。また、橋を建設するために必要な財およびサービスをカスタマイズおよび変更するための著しい統合サービスも存在する。

#### 設例 2.2

##### 別個の履行義務および時期の考慮:

ある製造企業が、企業特有の工具および交換部品を顧客に販売する契約を締結する。企業は、常に、これらの工具および交換部品と一緒に販売しており、他の企業はいずれの製品も販売していない。顧客は、交換部品が無くてもこの特殊な工具を使用できるが、交換部品はこの特殊な工具が無ければ使用できない。

製造企業が最初に工具を移転する場合には、区別できる二つの履行義務が存在することになる。なぜなら、顧客は工具それ単独で便益を得ることができ、また、容易に利用可能な資源(すなわち、最初に移転された工具)を使用して、交換部品から便益を得ることができるからである。

製造企業が最初に交換部品を移転する場合には、一つの履行義務だけが存在することになる。なぜなら、顧客は交換部品から便益を得るために容易に利用可能な資源を所有していないからである。この場合、企業は、両製品(交換部品と工具の2つ)を単一の履行義務として会計処理する。

## 取引価格および回収が見込まれない金額の算定

.20 取引価格には、顧客への財またはサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額が反映されます。一部の契約においては、企業が約束した財またはサービスを移転する時点で顧客が固定額の現金を支払う約束をしているため、取引価格を容易に算定することが可能ですが、取引価格を算定する上で、経営者が多くの変動要因について検討することが必要となる契約もあります。たとえば以下の変動要因があります。

- 変動対価
- 貨幣の時間価値
- 現金以外の対価
- 顧客に支払われる対価

### 変動対価

.21 取引価格には、値引き、リベート、返金、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を含む変動対価や将来の事象の結果に左右される対価の要素が含まれることがあります(ただし、これらの要素に限定されません)。経営者は、契約に変動対価が含まれる場合には、企業が取引価格の一部として権利を有する対価の金額を見積もります。経営者は、変動対価を見積もるために、どちらの方法が最も適切に予測できるかに応じて、次のいずれかの方法を用いなければならず、また、報告期間ごとに見積りを更新する必要があります。

- 期待値－確率加重金額の合計
- 最も発生の可能性が高い金額－可能性のある対価金額の範囲における最も発生の可能性の高い金額

.22 企業が変動対価の金額を得る権利を有することが合理的に確実である場合に限り、取引価格に含まれており、充足される履行義務に配分される変動対価の金額を収益として認識しなければなりません。この収益の認識の制限に関する詳細な解説はパラグラフ41－43を参照してください。

#### PwCの見解:

提案されているガイダンスは、契約の開始時点および継続的に変動対価の見積りを含む、取引価格の総額を算定することを要求しています。変動対価はまた、条件付きの対価として参照され、さまざまな形式で生じます。実質的に売手に支配される将来的な履行と関連性がある偶発事象もあれば、顧客もしくは他の第三者による行為に大きく依存する可能性がある偶発事象もあります。

以下でさらに説明しているように、企業が対価に対する権利を有することが合理的に確実ではない場合、変動対価は収益として認識しません。しかしながら、経営者は、取引価格を測定してそれぞれの別個の履行義務に配分するために、変動対価のすべての形態を見積もることが依然として必要となる場合があります。一時点で引き渡される単一の履行義務だけがある場合には、経営者が対価に対する権利が合理的に確実になるまで変動性のある対価を見積もる必要がない場合もあります。

### 設例 3.1

#### 変動対価の見積り:

ある建設企業が、100,000ドルで資産を建設し、契約完了時には50,000ドルの業績ボーナスが支払われる契約を顧客と締結した。業績ボーナスの金額は、合意している完了日後、1週あたり10%ずつ減少する。契約の要件は、企業が以前に履行した契約と類似しており、経営者は、実績に基づいてこの契約は予測できると考えている。経営者は、合意している完了日までには契約が完了する確率は60%、合意している完了日の1週間後に完了する確率は30%、および合意している完了日の2週間後に完了する確率は10%であると予想している。

取引価格には、企業が権利を有すると経営者が見積もる対価の金額を含めるべきである。この状況において、経営者は、変動対価を見積もるための最適なアプローチは確率加重法であると結論づけている。

60%の可能性で 150,000ドル=90,000ドル

30%の可能性で 145,000ドル=43,500ドル

10%の可能性で 140,000ドル=14,000ドル

取引価格の総額は、確率加重法に基づいて見積もると147,500ドルとなる。経営者は各報告日にこの見積りを更新しなければならない。

企業が合意している完了日に完了すれば50,000ドルのボーナスを獲得するが、合意している完了日後に完了すれば何の報酬も得られないというように、業績ボーナスが二元的な結果になる場合は、最も発生する可能性が高い結果のアプローチを利用することで、予測可能性がより高まるかもしれない。この状況において、経営者は期限に間に合うと考える場合には、最も発生する可能性が高い結果で対価を見積もると取引価格の総額は150,000ドルとなる。

#### 貨幣の時間価値

.23 契約に重大性がある財務要素を有している場合には、取引価格に貨幣の時間価値を反映させなければなりません。重大性がある財務要素が存在する場合、経営者は、その他の財またはサービスの提供を伴わない企業と顧客の間の財務取引を反映した割引率を用いなければなりません。企業は、支払利息または受取利息として資金調達の効果を表示します。

.24 経営者は、契約に重大性がある財務要素が存在するかどうかを判断するために、次の要因を考慮しなければなりません。

- 約束した財またはサービスを企業が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
- 顧客が財またはサービスが移転された時点で現金によって支払いをする場合に、対価の金額が大きく異なるかどうか
- 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



.25 実務上の便宜として、財またはサービスの移転から支払いまでの時間が1年以内である場合、取引価格の測定に貨幣の時間価値を反映する必要はありません。

#### PwCの見解:

財またはサービスが引き渡され、取引を通じて現金による支払いが行われるような長期的な取引または複数要素取引において、契約に重大性がある財務要素が存在するかどうかを判断することが特に困難となる場合があります。経営者は、重大性がある財務要素が存在することを示す、1年という期間を超えるかどうかを判断するために、現金の支払いに関連性がある財またはサービスの引渡しの時期を評価する必要があります。

特に対価が著しく事前にまたは遅延して支払われる場合、貨幣の時間価値の影響を会計処理することが一定の企業の実務に大幅な変更を引き起こす可能性があります。これにより、顧客から受け取る現金の額とは異なる金額で収益を認識する結果となる可能性があります。支払いが遅延して行われる場合、認識される収益は受け取る現金の額よりも少なくなります。支払いが事前に行われる場合は、認識される収益は受け取る現金の額を超過します。

基本的な取引において貨幣の時間価値のガイダンスを適用する方法の設例は、当基準案の適用ガイダンスに含まれています。状況が複雑である場合または取引の期間中に見積りが変更になる場合に、計算が非常に困難となる場合があります。

#### 現金以外の対価

.26 企業は、履行義務の充足のために受け取る現金以外の対価を公正価値により測定します。経営者が公正価値を信頼性をもって見積もれない場合、企業は、受け取った現金以外の対価について、移転される財またはサービスの独立販売価格を参照して間接的に測定します。

#### 顧客に支払われる対価

.27 企業が顧客に支払う対価には、リベートまたは前払い(たとえば、製品陳列料)があり、また、その形式は現金払いまたはクレジット払いの場合があります。顧客に支払われる対価は、引き渡された、または引き渡される財またはサービスの値引きを表示しているため、その金額が取引価格の減額として反映されるべきかどうかを判断するために評価されます。顧客に支払われる対価が、顧客からの区別できる財またはサービスに対する支払いである場合には、仕入先からの他の購入と同じ方法で会計処理します。

.28 企業は、顧客に支払われる対価が値引きである場合には、次のいずれか遅い方が発生した時点で収益の金額を減額させます: (a) 企業が、約束した財またはサービスを顧客へ移転した時点、または (b) 企業が対価を支払うこと(支払いが将来の事象を条件としている場合であっても)を約束した時点。その約束は、企業の慣習的な事業慣行により含意されている場合もあります。

#### PwCの見解:

現金以外の対価および顧客に支払われる対価の基本的概念は、US GAAPおよびIFRSの現行の収益認識ガイダンスと整合しています。PwCは、この分野については、当基準案の適用による実務上の大幅な変更はないものと予測しています。

提案されているガイダンスは、顧客とベンダーの関係を構築するために顧客に支払われた支払いを資産化すべきかどうかに関して明示的ではありません。PwCは、特定の状況においてはこれらの金額を資産化すべきで、当該金額のその後の償却は収益を減額させるものと考えます。

#### 回収可能性

.29 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。企業は、(ASC310「債権」またはIFRS第9号「金融商品」に従って判断した) 予想される減損損失の引当額を認識し、収益に隣接する別の表示科目に当該引当額を表示します。(契約に重要な財務要素がない場合には、) 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科目に計上します。

#### PwCの見解:

現行のガイダンスでは、回収可能性が合理的に確実である場合 (US GAAPに基づいた場合)、またはその可能性が高い場合 (IFRSに基づいた場合) を除き、収益を認識することはできません。回収可能性は認識の要件ではなくなり、提案されているガイダンスに基づいてより早い段階で収益が認識される可能性があります。

このような信用リスクの表示により、契約に重要な財務要素がない場合には、認識される収益と顧客から最終的に受け取る現金が並べられることとなります。これは、収益と顧客から最終的に受け取る現金の金額の調整に興味を持っている財務諸表利用者にとって有用となります。取引に重要な財務要素が含まれる場合には、減損の表示箇所は明確ではありません。

提案されているガイダンスは、予想される減損損失を測定するために、ASC310またはIFRS第9号を参照することを経営者に求めています。PwCは、当初の評価に対する事後的変動の分類において、ASC310とIFRS第9号の減損モデルとの間には潜在的な不一致が存在すると考えています。金融商品の事後的な減損は、その他の収益および費用として認識されるのに対して、債権の事後的変動は収益に隣接する表示科目で認識されることとなります。この決定は、開発されている金融商品の減損モデルに影響を与える可能性があるため、今後さらに議論する必要があると両審議会は認めています。

## 設例 4.1

### 信用リスクの表示:

ある消費財企業が、顧客に商品を1,000ドルで販売する契約を締結する。支払期限は、商品が顧客に移転されてから1ヶ月後である。経営者は、顧客に関する現在の情報と顧客の財政状態に基づいて、顧客が対価の10%を支払わない可能性があるとして評価している。

企業は、商品が顧客に移転した時点で、契約に基づき取引価格の総額を反映した収益を認識すべきである。企業はまた、収益に隣接した個別の表示科目として、回収できない対価の予想金額を認識する。下表は現在のガイダンスおよび提案されているガイダンスに基づく表示をまとめたものである。

現在のガイダンス		提案されているガイダンス	
収益	\$1,000	収益	\$1,000
		減損損失	(100)
		<b>小計</b>	<b>900</b>
売上原価	(400)	売上原価	(400)
<b>粗利益</b>	<b>600</b>	<b>粗利益</b>	<b>500</b>
<b>粗利益率</b>	<b>60%</b>	<b>粗利益率</b>	<b>56%</b>

### 区別できる履行義務への取引価格の配分

.30 取引価格は、財またはサービスの相対的な独立販売価格に基づき、契約に含まれる別個の履行義務に配分されなければなりません。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。経営者は、独立販売価格が観察可能でない場合に販売価格を見積もる必要があり、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。可能な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）。

- ・ 見積りコストに妥当なマージンを加算した金額
- ・ 類似する財またはサービスの市場価格の評価
- ・ 一定の状況における残余アプローチ

.31 一つ以上の履行義務に重要な変動性または不確実性が存在する場合、履行義務が契約の開始時または終了時に引き渡されるかどうかに関わらず、独立販売価格を計算するために残余アプローチを使用する可能性があります。残余アプローチは、取引価格の総額から、契約で約束された他の財またはサービスの独立販売価格の合計を控除した額を参照して、財またはサービスの独立販売価格を見積もることを含んでいます。

.32 企業が財またはサービスを同時にまたは、ほぼ同時に異なる顧客に大幅に異なる金額で販売する際には販売価格は大きく変動します。企業が財またはサービスの価格をまだ設定していない場合や、財またはサービスが今までに販売されていない場合には、販売価格は不確実となります。

.33 次の要件の両方が満たされている取引において、財またはサービスの価格が、他の財またはサービスの価格から概ね独立している場合、企業は、値引きを契約の中の一つの別個の履行義務にすべて配分しなければなりません。

- 企業が通常、契約中の財またはサービスのそれぞれを別個に販売している
- それらの販売から観察可能な販売価格により、どの履行義務に契約における値引きの全体が属しているのかの証拠が提供されている

.34 変動対価の見積りの変更を含む、取引価格の変更は、単一の履行義務のみに影響を与える可能性があります。次の要件の両方が満たされている場合、そのような変更は、取引のすべての履行義務ではなくその履行義務に配分されます。

- 条件付きの支払い条件が、特定の履行義務または、その履行義務を充足することによる結果に関連している
- 条件付き対価の金額の全体を別個の履行義務に配分することは、企業がその履行義務から権利を有すると期待する対価の金額と整合している

#### PwCの見解:

提案されているガイダンスの残余アプローチは、US GAAPを適用しているソフトウェア企業および一部の状況においてIFRSに従っている企業が取引価格を配分するために使用している従来の残余法と混同すべきではありません。まず、提案されているガイダンスは、財またはサービスの独立販売価格が大きく変動するまたは不確実である場合にのみ残余アプローチが使用されるべきであると規定しています。次に、残余アプローチは、別個の財またはサービスの独立販売価格の見積りを開発するためだけに使用され、特定の履行義務への対価の配分を決定するものではありません。

#### 設例 5.1

##### 残余アプローチの利用:

ある企業が、顧客に商品のパッケージを1,000ドルで販売する契約を締結する。契約には、商品A、商品Bおよび商品Cという3つの別個の履行義務が含まれている。企業は、商品Aと商品Bを別々に販売するとともに、一つのパッケージとしてセットで販売する。商品Cは特異性のあるもので、これまでに販売したことはない。したがって、見積販売価格は不明である。商品Aと商品Bが単独で販売される場合、販売価格はそれぞれ200ドルと300ドルである。しかし商品Aと商品Bのパッケージでの販売価格は400ドルの値引価格となる。経営者は、商品Cの単独の独立販売価格の見積りを600ドル(1,000ドルー400ドル)であると結論づけるかもしれない。1,000ドルの取引価格は、以下のように配分されることになる。

商品A =  $(\$200/\$500) \times (\$400/\$1,000)$  すなわち 16%

商品B =  $(\$300/\$500) \times (\$400/\$1,000)$  すなわち 24%

商品C =  $\$600/\$1,000$  すなわち 60%

PwCは、これは独立販売価格の見積りに残余アプローチが使用される可能性がある一つの方法だと考える。しかしながら、この概念は提案されたガイダンスでは解説されておらず、このトピックは両審議会によってさらに明確にされる可能性がある。

### 履行義務が充足された時点で(または充足するにしたがって)収益を認識する

#### 支配の移転

.35 企業は、約束した財またはサービスが顧客に移転された場合(または移転されるにつれて)、収益を

認識します。企業は約束した財またはサービスを移転し、顧客が財またはサービスに対する支配を獲得した時点で、履行義務を充足したことになります。顧客が財またはサービスの使用を指図する、または便益を享受する能力を有する場合に、財またはサービスの支配を獲得したことになります。顧客が財またはサービスの支配を獲得している指標には次のものが含まれます。

- 企業は資産の支払いを受ける権利を有する
- 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
- 顧客は資産の所有に伴う重要なリスクおよび経済価値を有している
- 顧客は資産を検収した

#### PwCの見解:

提案されているガイダンスは、履行義務が充足される時点を決定する指標を提供しています。この指標はチェックリストではありませんし、どの指標も決定的ではありません。この指標は、しばしば、支配が顧客に移転された時点を表現する要因となります。一部の指標が満たされない状況であっても、支配が移転されていると経営者が判断することがあるかもしれません。経営者は、顧客が財またはサービスの使用を指図する、または財またはサービスから便益を受け取る能力を有するかどうかを理解するために、依然として、すべての事実および状況を考慮する必要があります。

#### 一定の期間にわたる履行義務の充足

.36 履行義務は、ある時点で、または一定の期間にわたり充足される可能性があります。次の二つの要件のうち少なくとも一つが満たされる場合には、企業は財またはサービスの支配を一定の期間にわたり移転します。

- 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
  - 企業の履行につれて、顧客が企業の履行による便益を同時に受け取り消費する
  - 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がない
  - 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

.37 転用できる資産とは、企業が別の顧客に容易に振り向けることができる資産です。たとえば、標準的な棚卸資産は、複数の顧客との契約の間で代替品として使用することができるので、転用できる可能性があります。企業が高度にカスタマイズした資産を別の顧客に転用するためには、多額のコストが発生する可能性があるため、その資産を転用できる可能性は低くなるでしょう。

.38 経営者は、資産が他に転用できるかどうかを評価する際に、契約上の制限による影響を考慮しなければなりません。契約上、企業が当該資産を別の顧客に転用することができない場合、企業には特定の顧客に資産を移転する法律上の義務があるため、当該資産は転用できないことになります。

#### PwCの見解:

経営者は、取引の経済的実質に基づいて顧客への支配の移転を反映する収益認識の時期を確定するために、履行義務が一定の期間にわたり充足される際の要件を評価する必要があります。

PwCは、「支払いを受ける権利」を要件とする目的は、現在までの企業の履行について、対価が企業を補償することを意図するものであり、取引における損失を補填するために契約上規定されたペナルティのようなものではないと考えます。

#### 設例 6.1

##### 資産が転用できるかどうかを評価する:

ある工業製品企業が、特別仕様の機器の販売について顧客と契約を締結する。顧客は、企業が納品できなかった場合に限り返金可能となる手付金を支払った。この手付金により、企業は当該特別仕様の機器の製造に必要な原材料を調達することが求められる。また、契約上、企業はこの特別仕様の機器を他の顧客へ転用することはできない。

契約上、当該特別仕様の機器を他の顧客に転用することが実質的に排除されているため、この工業製品企業にとって、当該資産は転用できない。この企業は、残りの要件を検討し、当該特別仕様の機器の製造が一定の期間にわたり充足される履行義務かどうかを決定する必要がある。それらの要件を満たさない場合、履行義務は一時点で充足されることになる。この設例では、現時点までの履行は他の企業によって再履行されなければならない、顧客は企業の履行による便益をただちに享受しない可能性がある。したがって、経営者は、この手付金が企業がこれまでに履行した業務に見合った支払いを受ける権利であるかどうかを評価しなければならない。もしそうでない場合には、他の要件が満たされていないと仮定し、履行義務は一定の期間にわたり充足されるのではなく、一時点で充足される。

#### 進捗度の測定

.39 企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することにより、一定の期間にわたり充足される履行義務に対する収益を認識します。進捗度を測定する際の目的は、約束された財またはサービスの支配の顧客への移転を描写することです。進捗度の測定方法は次のとおりです。

- 収益の認識を、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に基づいて行うアウトプット法
- これまで発生したコスト、費やした労働時間、経過時間、または機械の使用時間に基づいて収益を認識するインプット法

.40 別個の履行義務にインプット法を適用する際に、その義務に含まれている財の支配を顧客が獲得するのがその財に関連するサービスを受ける相当前である場合、次の条件の両方が存在する場合、その財のコストと同額で収益が認識されることがあります。

- 移転された財のコストが、履行義務を完全に充足するために予想される総コストに対して重大性がある
- 企業がその財を別の企業から調達しており、その財の設計および製造に深く関与していない

#### PwCの見解:

当公開草案は、進捗度の測定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。

アウトプット法は、顧客へ移転された財またはサービスの価値を直接的に測定します。インプット法は、履行義務を充足するまでの進捗度を間接的に測定します。経営者は、インプット法を使用する際に、インプットは顧客への資産の支配の移転を示すものであり、支配の移転を描写しないインプット(たとえば、未だに使用されていない、または顧客に移転されていない重要な資材の前払い購入、もしくは労力または材料の仕損)は排除することに注意しなければなりません。

#### 設例 7.1

##### 進捗度を測定するインプット法の使用:

ある製造企業が、特別仕様の機器の販売とその機器をデータセンターの施設に据付ける契約を顧客と締結する。企業は独立した調達源から特別仕様の機器を調達する必要がある。この契約により提供される財またはサービスは相互関連性が非常に高いため、企業は、財またはサービスの束を単一の履行義務として会計処理することになる。また、データセンターの施設のために特別仕様の機器のカスタマイズおよび変更を行う著しい統合サービスも存在する。

企業はプロジェクトに関連して、以下のコストが発生すると予想している。

取引価格	\$500,000
特別仕様の機器のコスト	150,000
その他の履行コスト	100,000
<b>完成までの見積コストの総額</b>	<b>\$250,000</b>

この製造企業は、インプット法(見積発生コストの総額に対する、これまでに発生したコストの割合)が、顧客への支配の移転パターンを忠実に描写していると結論づけた。企業が特別仕様の機器を調達することにより発生するコストは、プロジェクトの全体コストに対して重大性がある金額であり、企業は当該機器の製造に関与していないため、履行義務の充足の進捗度の測定から機器のコストを除外する。

企業では以下のコストが発生し、特別仕様の機器の調達コストを除いて収益認識の進捗度を見積もっている。

<b>これまでに発生したコスト</b>	
特別仕様の機器のコスト	150,000
その他の履行コスト	50,000
特別仕様の機器を除いた進捗度 ( $\$50,000 / (\$250,000 - \$150,000)$ )	<b>50%</b>
これまでに認識した収益 ( $50\% \times (\$500,000 - \$150,000)$ )	<b>\$175,000</b>

この製造企業は、プロジェクトの履行の進捗度を50%と見積もり、175,000ドルの収益を認識する。企業は、特別仕様の機器の支配が顧客に移転した時点で、150,000ドルのコストと等しい金額で収益を認識する。

## 収益認識の制限

.41 充足された履行義務に配分される取引価格に含まれる変動対価は、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ある場合に限り、収益として認識されます。企業は、企業に類似した契約の経験があり、その経験が、企業が権利を得ることとなる対価の金額の予測に役立つ場合に、合理的に確実となります。

.42 経営者は、企業の経験に基づいて対価の金額を予測できるかどうかを評価するための判断を適用する必要があります。以下の指標は、企業の経験が対価の金額の予測に役立たないと示唆している可能性があります。

- 対価の金額は、企業の影響力が及ばない要因の影響を非常に受けやすい
- 対価の金額に関する不確実性は、長期間にわたり解消されないと見込まれる
- 企業の類似した契約についての企業の経験は限定的である
- 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

.43 提案されているガイダンスには、顧客による財またはサービスの事後に生じる売上ベースのロイヤリティと交換する知的財産のライセンスに関する例外が含まれています。企業は、これらの事後の売上が発生するとはじめて、関連性がある変動対価（ロイヤリティの支払い）に対する権利を得ることが合理的に確実になります。

### PwCの見解:

両審議会は、変動対価について、時期を早めて収益を認識できることになる可能性があるというフィードバックに対応するために「合理的に確実」という制限を含めました。この制限は、特定の定量的閾値ではなく、特定の企業が有する経験の予測レベルに基づいた、定性的な評価であることを意味しています。

PwCは、一部の企業はすべての偶発事象が解消する前に金額を認識できるようになるため、提案されているガイダンスに基づいて、従来よりも早い段階で収益を認識することになると予測しています。一般的に、収益認識に関する制限は、経営者が経験に基づいて予測できない場合に限定されています。収益は、金額が合理的に確実である場合に限り認識されるもので、既存の実務に基づく認識の時期に近いと考えられます。

知的財産のライセンスから受け取るロイヤリティに関して、提案されているガイダンスに含まれる「ブライトライン」の例外により、経済的に類似する取引について異なる結果を生じる場合があると考えられます。たとえば、当公開草案には、保険会社の代理店が受け取るトレイル・コミッション（‘trailing commissions’）を扱っている事例（設例14）があります。この事例では、経営者が受け取る金額を合理的に確実であると判断しているため、企業は取引の開始時点で将来の保険契約の更新に関連する手数料を認識できると結論づけています。ロイヤリティのように、保険会社の代理店が受け取る継続的な手数料も顧客の将来の売上に依存していることは注目すべきでしょう。このため当公開草案は、知的財産のライセンスの例外を他の形態の取引に類推適用すべきでないことを要求していると考えられます。



## 設例 8.1

### 予測に役立つ経験に基づく変動対価の見積り:

ある企業が、製造業者に代わって、100ドルの前払手数料と、顧客がメンテナンス契約を更新する期間に基づき1契約につき年間10ドルが発生するメンテナンス契約を顧客に販売する。一度最初のメンテナンス契約が販売されれば、企業には、残りの履行義務はない。

経営者は、過去の経験(たとえば、類似する契約および顧客の経験)が予測に役立ち、その経験から顧客が通常2年間契約を更新すると判断した。したがって、取引価格の総額は120ドルと見積もられ、企業はメンテナンス契約が顧客に販売された時点でその金額を収益として認識する。

契約の更新の経験は変化するため、経営者は取引価格を更新し、当該更新後の契約更新の経験を反映するよう収益または収益の減額を認識する。

## その他の検討事項

### 別個の履行義務の識別

.44 提案されている基準案には、契約における別個の履行義務を識別し、その影響を考慮する場合の以下の領域に関するガイダンスが含まれています。

- 本人か代理人かの検討
- 追加の財またはサービスを取得する選択権
- ライセンス
- 返品権
- 製品保証
- 返還不能の前払手数料

### 本人か代理人かの検討

.45 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。このような状況において、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検討する必要があります。本人の場合、企業は収益を総額で認識し、代理人の場合は純額(すなわち受領した手数料に相当する金額)で認識します。企業が、財またはサービスの支配を顧客に移転する前に、別の当事者の財またはサービスの支配を獲得する場合、その企業は本人です。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っている場合は、その企業は代理人となります。

.46 企業が代理人である指標には、以下が含まれます。

- 当該他の当事者が、契約履行の主たる責任を有している(すなわち、他の当事者が主たる債務者である)
- 在庫リスクを有していない
- 価格の設定において企業に自由がない
- 顧客の信用リスクが企業にない
- 企業の対価が、手数料の形式によるものである

**PwCの見解:**

提案されているガイドランスと指標リストは、US GAAPおよびIFRSに基づく現行ガイドランスに類似しています。提案されているガイドランスでは、どの指標も同様の重要性をもって取り扱われています。取引にインターネットを利用するビジネスモデルの成長により、現行基準のこの領域への関心が高まり続けており、PwCは、新しいガイドランスでも同様の問題が生じると予想しています。しかし、PwCは、この分野における実務に大幅な変更はないと予想しています。

**追加的な財またはサービスに対する顧客の選択権**

.47 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、無料または値引価格で付与する場合があります。これらのオプションには、顧客特典クレジットまたはその他の販売インセンティブおよび値引きが含まれる場合があります。オプションが当契約を締結しなければ受領することのない重要な権利を顧客に与える場合、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、オプションが消滅した場合、または顧客に追加の財またはサービスが移転された場合に、オプションに配分された収益を認識しなければなりません。

.48 重要な権利の一例として、同一市場における同質の顧客に通常与えられる値引きの範囲に加えて与えられる値引きがあります。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が移転されたとき、またはオプションが消滅したときに認識されます。

.49 財またはサービスについて通常請求される価格の範囲内の価格で追加的な財またはサービスを取得するというオプションは、顧客に重要な権利を与えるものではなく、販売促進のための施策です。たとえそれが以前の契約を締結したことによってのみオプションを行使できる場合であっても、それは販売促進の施策にあたります。

.50 追加的な財またはサービスの取得に関する顧客のオプションの独立販売価格の見積りは、オプションを行使する際に顧客が得る値引きです。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値引き、および顧客がオプションを行使する可能性(すなわち、権利の非行使部分または権利の失効)についての調整が行われます。

**PwCの見解:**

提案されている基準では、ロイヤルティ・ポイントに配分された金額は繰り延べられ、そのポイントが消滅したときに、または交換されたときに収益が認識されます。IFRSの現行の解釈指針は、提案されている基準のガイドランスと概ね整合したモデルを用いてロイヤルティ・プログラムを会計処理することを企業に要求しています。しかし、US GAAPでは、収益をロイヤルティ・ポイントに配分せず、ポイントを与えるコストを未払計上する増分コスト引当モデル(the incremental cost accrual model)を採用する多くの企業があり、ロイヤルティ・プログラムの会計処理には多様な実務が存在しています。提案されている基準では、結果的にこのような企業の収益の認識は遅くなります。

## 設例 9.1

### ロイヤルティ・ポイント:

ある企業は、顧客に対して10ドルの購入につき1ポイントを付与している。稼得された各ポイントの価値は1ドルであり、顧客は将来の購入時に交換することができる。顧客は1,000ドルの製品を購入し、将来の購入に利用できる100ポイントを獲得する。この企業は、過去の交換実績から、1ポイントの単独の販売価格を0.95ドルと見積もっている(すなわち、5%が失効する)。製品の単独の販売価格は1,000ドルである。

オプション(ロイヤルティ・ポイント)は、顧客に対して重要な権利を提供しており、それは別個の履行義務である。企業は、それぞれ対応する独立販売価格に基づいて、取引価格の総額を製品とロイヤルティ・ポイントとに配分する。ポイントに配分された取引価格は、ポイントが交換されたとき(および関連する財またはサービスが顧客に移転されたとき)、またはそれらが未使用のまま消滅したときに収益として認識される。

製品	\$913	(1,000 × 1,000/1,095)
ポイント	\$87	(95 × 1,000/1,095)

財に配分された収益913ドルは、財の支配が移転された時点で認識され、ポイントに配分された87ドルは、ポイントが交換された時または消滅した時のいずれか早い時点で認識される。

## ライセンス

.51 ライセンスは、企業の知的財産を使用する権利です。知的財産には、ソフトウェアおよび技術、メディアおよびエンターテインメントの権利(たとえば、映画および音楽)、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。

.52 企業は、顧客が知的財産の使用権の支配を獲得した時点で、当該権利を付与したことで得られる収益を認識します。これは、知的財産を使用する権利の支配が移転した時点ですが、ライセンス期間の開始より早くなることはありません。

.53 取引の中に複数の履行義務が存在する場合、経営者はまず、知的財産を使用するための約束された権利が別個の履行義務であるかどうか、または権利を他の履行義務と結合させるべきかどうかについて検討しなければなりません。

### PwCの見解:

知的財産のライセンスに関して提案されている基準のガイダンスでは、US GAAPやIFRSにおける現行の実務よりも早い段階で収益が認識される可能性があります。しかし、ライセンスが、契約に含まれる他の履行義務と区別できない場合、権利の移転時に即時認識されない可能性があります。さらに、ライセンス取引では、変動対価が含まれていることが多く、この場合、企業の対価に対する権利を得ることが合理的に確実になるまで収益の認識は制限されます。売上ベースのロイヤルティ支払については、顧客の将来の売上が発生するまで、収益の認識は制限されます。

## 設例 10.1

### 知的財産のライセンス:

あるテクノロジー企業が、1年間の知的財産のライセンス契約を顧客Aとの間で締結している。さらに、このテクノロジー企業は、知的財産の永久ライセンスを提供する契約を顧客Bとの間で締結している。

経営者は、約束した権利を顧客がいつ獲得するのかを評価する必要がある。これによって、収益をいつ認識すべきかが決定される。顧客が知的財産を使用する権利を使用し、そこから経済的便益を得ることができる期間が開始するまでは、当該権利の支配を移転することはできない。この設例において、顧客Aと顧客Bの両者が知的財産を使用する権利は、ある同一時点で移転される。顧客はソフトウェアのライセンスが移転された時点で、約束された権利の支配を獲得する。

契約が、ライセンスに加えて他の履行義務を含んでいる場合、経営者は、知的財産を使用する権利がその他の履行義務と区別できるかどうかを評価する必要がある。区別できる場合、ライセンスの支配が移転された時(企業は、対価に対する権利を得ることが合理的に確実であると仮定する)に収益を認識する。区別できない場合、知的財産を使用する権利は、経営者が区別できる財またはサービスの束を識別できない限りは、他の履行義務と結合させなければならない。結合された履行義務が充足された時に(または、充足するにつれて)収益は認識される。

## 返品権

.54 企業は、返品権付きの製品販売を以下のとおり会計処理します。

- (返品されると見込まれる製品を考慮して)受け取ることが合理的に確実になった対価について収益が認識され、顧客に支払われると予想される返金について負債が認識される。返金負債は、報告期間ごとに返金の金額に関する見込みの変動について見直される。
- 顧客から製品を回収する権利について資産およびこれに対応する売上原価の調整を認識する。資産は製品の取得原価からこれらの製品の回収のための予想コストを控除した額で当初測定する。各報告期間の末日に減損が評価される。

.55 顧客に、同じ種類、品質、状態、および価格の別の製品と交換する権利(たとえば、赤いシャツを青いシャツと交換する権利)を提供する契約は、提案されている基準上で会計処理される返品権の提供ではありません。

### PwCの見解:

経営者が返品を見積もることができない場合には、返品権が失効するまで収益を認識することはできません。これは現行ガイダンスと類似しています。しかし、提案されている基準では、製品を回収する権利について資産を認識し、返金負債と相殺することを企業に要求しており、これは現行の実務とは異なります。資産を回収する権利について認識された資産は、現行基準に従って減損の評価が行われます。

## 製品保証

.56 顧客が、企業から製品保証を別個に購入するオプションを有する場合、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。製品保証が別個に販売されない場合、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。しかし、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、あるサービスを顧客に提供する場合、そのサービスは別個の履行義務となります。

.57 企業が品質保証とサービス型の製品保証の両方を約束しているが、その履行義務を合理的に区分し、個別に会計処理することができない場合、企業は、両方の製品保証を単一の履行義務として一緒に会計処理します。

### PwCの見解:

当公開草案では、製品保証の会計処理について実務上の便宜を図っており、US GAAPやIFRSの現行ガイダンスと概ね整合しています。しかし、標準保証とサービスの両方を提供している一つの保証を区別することが難しい場合があります。このようにサービスが別個に販売されない場合、保証関連サービスについて独立販売価格の見積りは困難である可能性があります。

## 返還不能の前払手数料

.58 企業によっては、取引開始時に返還不能の手数を顧客に課する場合があります。たとえば、セットアップ手数料、加入手数料、または会費などがあります。経営者は、返還不能の前払手数料が約束された財またはサービスの顧客への移転に関連しているかどうかを判断する必要があります。

.59 返還不能の前払手数料は、取引開始時またはその前後において行われた活動(たとえば、顧客のセットアップ活動)に関連している場合がありますが、当該活動が、約束した財またはサービスの顧客への移転とならない場合には、別個の履行義務が充足されたことになりません。前払手数料は、財またはサービスが将来において顧客に提供された時に、収益に認識されます。

.60 返還不能の前払手数料が履行義務に関連している場合には、経営者は履行義務が契約におけるその他の履行義務と区別できるかどうかを判断する必要があります。

## それぞれの履行義務を充足した時点で収益を認識する

.61 提案された基準には、それぞれの履行義務が充足された時点を検討する場合について以下の領域に関するガイダンスが含まれています。

- 請求済未出荷契約
- 委託販売契約
- 製品の販売および買戻し

### 請求済未出荷契約

.62 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、製品の出荷は後日まで行いません。収益は、製品の支配が顧客に移転された時に認識されます。顧客が請求済未出荷契約における支配を獲得したと結論づけるためには、以下の要件すべてを満たしていなければなりません。

- ・ 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、顧客の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、顧客が指定する時間および場所での引渡しの準備ができていなければならない
- ・ 企業は、他の顧客に当該製品を販売できない

.63 経営者は、製品を保管する管理サービスが、取引価格の一部を配分しなければならない重要な別個の履行義務であるかどうかを検討しなければなりません。

#### PwCの見解:

請求済未出荷契約について提案されているガイダンスおよび指標リストは、IFRSの現行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、確定している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。

#### 委託販売契約

.64 一部の業種では、販売業者または流通業者に対し委託販売で製品の移転を行います。譲渡人は通常、積送品を、販売業者の顧客への当該製品の販売など所定の事象が発生するまで、または所定の期間が満了するまで、保有します。

.65 経営者は、流通業者への移転時または顧客への最終的な販売時に収益を認識すべきかどうかを決定するために、以下の要因を検討する必要があります。

- ・ 販売業者は製品の支払いをするための無条件の義務を有しているか
- ・ 企業は製品の返還を要求できる、または別の販売業者に移転できるか(これは、支配が販売業者に移転されていないことを示す)

#### PwCの見解:

提案されている基準は、製品の支配が顧客に移転される時点を判断することを経営者に要求しています。顧客(販売業者を含む)が製品の支配を有している場合(その裁量による返品権を含む)、収益は、製品が顧客または販売業者に引き渡された時に認識されます。予想される販売の返品または値引きに関連した金額は、収益の金額(すなわち、取引価格の見積り)に影響しますが、それは収益が認識されるときではありません。返品を見積もることができない企業は、現在のモデルと同様、返品権が失効するまで収益を認識しません。

一部の企業にとっては、支配の移転よりもリスクおよび経済価値の移転に、より焦点を当てている現行のガイダンスに比べると、収益認識のタイミングが変更される可能性があります。リスクおよび経済価値の移転は、提案されている基準案では支配が移転されているかどうかを判断する際の指標ですが、支配が移転されているかどうかを判断するためには追加の指標も検討する必要があるでしょう。企業が顧客または販売業者に、製品の返品を要求できる場合(すなわち、コール権)、支配は顧客または販売業者に移転されておらず、収益は、製品が第三者に販売された時点で認識されます。

## 設例 11.1

### 製品の委託販売:

ある消費財企業が、委託販売により小売業者に家庭用品を提供している。商品がレジで読み取られるまで、この小売業者は商品の所有権を獲得していない。売れ残った製品は、消費財企業に返品される。いったん小売業者が製品を消費者に販売すれば、消費財企業は、その製品についてそれ以上の義務を有しておらず、また小売業者もそれ以上の返品権を有していない。

消費財企業は、消費者への販売がない場合、小売業者が当該企業への無条件の支払義務を有しているかを含め、製品の支配を獲得しているかどうかを判断する必要がある。消費者に販売する前に収益を認識することは、適切でない可能性がある。さらに、消費財企業が売れ残った製品を回収する権利を保持している場合、支配は移転されておらず、当該製品が消費者に販売された時点でのみ収益が認識される。

### 製品の販売および買戻し

.66 企業が資産を買戻す無条件の義務または無条件の権利を有している場合（先渡取引またはコール・オプション）、資産の使用を指図する能力や当該資産の残りの便益のほとんどすべてを受け取る能力を有していないため、買手は当該資産の支配を獲得していません。この状況において、企業は、取引を以下のように会計処理します。

- 企業が、資産の当初の販売価格よりも低い金額で当該資産を買戻す権利または義務を有している場合、リースとして処理する
- 企業が、当該資産を当初の販売価格と同額以上の金額で買戻す権利または義務を有している場合、融資契約として会計処理する

.67 企業は、融資契約では引き続き資産を認識し、買手から受け取る対価については金融負債を認識します。企業は、顧客から受け取る対価の金額と顧客に支払う対価の金額との差額を利息費用として計上します。

.68 顧客が企業に資産の買戻しを要求できる権利（プット・オプション）を有している場合、顧客は、実質的には、一定の期間にわたる資産の使用権について支払いを行っているため、その取引が顧客に当該権利を行使する著しい経済的インセンティブを提供しているのであれば、その取引をオペレーティング・リースとして会計処理しなければなりません（つまり、一定の期間にわたり利益を計上する）。資産の買戻価格が当初の販売価格を上回り、かつ当該資産の見積市場価格を超える場合、その取引は融資契約になります。

### PwCの見解:

経営者は、取引をリースとして会計処理しなければならないかどうかを判断するために、販売および買戻取引の内容を評価する必要があります。この判断は、適切な会計モデルを適用する上で非常に重要です。両審議会は、企業が当初販売価格よりも低い金額で買戻契約を締結し、かつ顧客が資産の支配を獲得していない場合、Topic 840またはIAS第17号「リース」に従って当該契約をリースとして会計処理しなければならないと決定しました。

## 契約コスト

.69 企業は、経営者が回収を見込んでいる、契約獲得にかかる増分コストについて資産計上します。契約獲得にかかる増分コストとは、もし、契約を獲得しないならば企業に発生しないコストをいいます(たとえば、販売手数料)。企業は、実務上の便宜として、償却期間が1年以内の場合、契約獲得に係る増分コストを発生時に費用として認識することが認められています。

.70 企業は、特定の要件が満たされた場合に契約を履行するためのコストを資産計上します。経営者は、最初に、契約を履行するために発生したコストがその他の基準(たとえば、棚卸資産、有形固定資産、無形資産)の適用範囲であるかを評価する必要があります。その他の基準の適用範囲にあるコストは、関連するガイダンスに従って、費用計上または資産計上のいずれかを行わなければなりません。

.71 企業は、他の基準の適用範囲でない契約履行コストは、契約に直接関連し、将来の履行義務を充足させるために使用される資源を創出するかまたは、資源を増価させ、かつ、回収が見込まれる場合のみ、資産として認識します。

.72 資産計上された契約獲得にかかる増分コストまたは契約履行コストは、当該資産が関連する財またはサービスの顧客への移転と整合する規則的な方法に従って償却しなければなりません。企業は、認識した資産の帳簿価額が、(a) 企業が財またはサービスについて受け取ると見込んでいる対価の金額から、(b) 当該財またはサービスの提供に直接関連する残りのコストを控除した金額を上回る金額を減損損失として認識します。

### PwCの見解:

現在、すべての契約履行コストを発生時に費用計上している企業は、提案されているガイダンスでは要件を満たした場合にそのコストを資産計上することを要求しているため、影響を受ける可能性があります。このガイダンスの適用範囲に入る可能性のある履行コストとしては、接続プロバイダー会社のセットアップ手数料、および建設プロジェクトの設計段階で発生するコストなどがあります。

提案されている基準は、経営者が回収を見込んでいる契約獲得のための増分コストを資産計上することを企業に要求しています。これは、企業が契約獲得コストを発生時に費用計上する選択肢があり、実務上多様性が存在する現行の実務とは異なるかもしれません。

## 不利な履行義務

.73 企業は、1年超の期間にわたり充足される履行義務が不利である場合に負債および対応する費用を認識します。履行義務を決済するための最小コストの額が、当該履行義務に配分される取引価格を超過する場合、履行義務は不利となります。履行義務を決済するための最小コストとは、以下のいずれか低い金額となります。(a) 企業が履行義務から退出するために支払うことが必要となる金額、または(b) 財またはサービスの移転による履行義務の充足に直接関連するコスト。

.74 履行義務が1年以内の期間にわたって充足される場合は、不利な履行義務を評価する必要はありません。



#### PwCの見解:

1年超の期間にわたって履行義務が充足される場合にのみ、不利な履行義務を評価する必要があると限定されたことで、2010年公開草案の提案より適用範囲が狭められました。しかし、たとえば、(a) 契約によって、一連の区別できる履行義務が要求されているのか、または単一の履行義務を一定の期間にわたり充足することが要求されているのか、および(b) 経営者が、契約が1年を超えると見込んでいるかどうかを判断する際に、さらに複雑になる可能性があります。

また、不利な契約の評価において考慮すべき適切なコストの決定の際にも、多くの問題が生じる可能性があります。一定の期間にわたり充足される履行義務、およびそれらの履行義務を充足させるための残存するコストを密接にモニターするために、業務プロセスと統制を更新することが必要となります。

経営者は、履行義務が一定の期間にわたり充足される場合、収益が減少している契約およびコストが一定あるいは増加している契約に特に注意する必要があります。契約が全体として利益を計上していたとしても、このような履行義務は不利になる可能性があります。また提案されているガイダンスでは、このように契約が一定の期間にわたり充足される履行義務を含んでいる場合には、「ロスリーダー(loss leader)」契約において損失の計上及早まるでしょう。

#### 設例 12.1

##### 不利な履行義務:

ある運輸会社が地方自治体にフェリー・サービスを提供する契約を締結する。この契約は当該運輸会社に1運行あたりの固定料金で3年間にわたり毎日運行することを要求している。契約の初年度中に燃料コストの予期せぬ高騰があったと仮定する。現行の燃料コストに基づくと、当該契約ではもはや採算がとれず、さらに、契約を早期に終了させるには相当額の違約金を支払わなければならない。

運輸会社は、フェリー・サービスが一回の運行ごとに一時点で充足される一連の区別できる履行義務なのか、それとも、契約は3年の契約期間にわたって充足される一つの履行義務なのかを最初に評価する必要がある。

経営者が、フェリー・サービスは1年超の期間にわたり充足される一つの履行義務であると結論づけた場合、その履行義務が不利であるかどうかを評価することが要求される。

## 開示

.75 当公開草案は、顧客との契約から生じる収益認識に関連する金額、時期および判断と対応するキャッシュ・フローに関して財務諸表利用者が理解できるようにする多くの開示規定案を含んでいます。

.76 要求されている開示には、契約の会計処理に関する重要な判断および判断の変更、契約を獲得または履行するためのコストの資産計上など、顧客との契約に関する定性的および定量的情報が含まれています。以下は、提案されている基準における主要な開示事項の一部です。

- 収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期、および不確実性を描写する主要な区分への収益の分解
- 顧客との契約を獲得または履行するためのコストから認識された資産の増減の調整表
- 提供される財およびサービスの性質、充足のタイミング、および著しい支払条件を含む企業の残存す

る履行義務の分析

- 報告期間の不利な履行義務に関する情報および対応する負債の増減の調整表
- 顧客との契約から生じる収益の金額と時期の決定に影響する重大な判断および判断の変更

### 中間財務報告の開示

.77 両審議会は、中間財務報告において、企業が提供しなければならない顧客との契約から生じる収益に関する開示を特定するために現行の中間財務報告の開示ガイダンスの改訂を提案しています。重要性がある場合、要求される開示は年次財務諸表で要求される開示の大半を含めることが要求されています。

### 非公開企業の開示 (US GAAPのみ)

.78 非公開企業は、以下を開示しないことを選択することができます。

- 契約残高の調整表
- 残存する履行義務に配分された取引価格の金額および企業がその金額に係る収益を認識する時期
- 不利な履行義務から認識される負債残高の調整表
- 顧客との契約の獲得または履行のコストから認識された資産の残高調整表
- 履行義務の充足の時期の決定、取引価格の算定、および取引価格を別個の履行義務に配分する際に用いられた判断および判断における変更についての説明

### 経過措置

.79 両審議会は、2015年1月1日以後開始する事業年度よりも前には発行しないと決定したことを除き、提案されている基準案の発効日に関する決定を行っていません。IFRSでは早期適用は認められていますが、US GAAPでは早期適用は認められません。

.80 提案されているガイダンス案は、遡及適用されます。しかしながら、企業は次の実務上の便宜のうちの一つまたは複数を適用することが可能です。

- 企業は、同一年度中に開始し終了する契約については修正再表示しないことを選択できる
- 企業は、適用日以前に完了した契約の変動対価を見積もるのではなく、契約が完了した日における取引価格を使用することができる
- 企業は、比較対象報告期間については、過去に不利な契約負債が認識されていない限り、不利な履行義務テストを行う必要はない
- 企業は、残存する履行義務に配分された取引価格の金額の収益認識の時期に関する説明(いわゆる「満期分析」)を開示することを要求されない

## 次のステップ

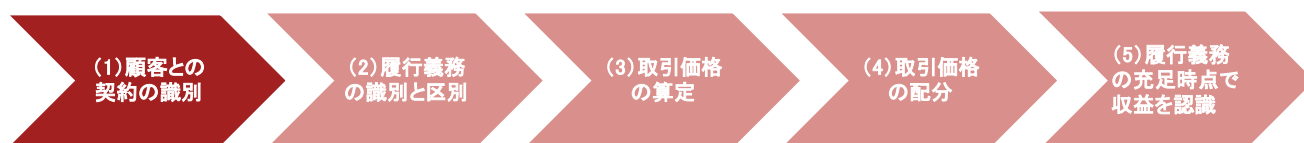
.81 当公開草案のコメント提出期限は、2012年3月13日です。両審議会は引き続き、一部の重要な変更について、主要な産業界およびその他の利害関係者を対象に審議を行います。最終基準がいつ公表されるか明らかではありませんが、両審議会は、最終基準の発効日は2015年よりも早くはならないだろうと示唆しています。

## 質問

.82 当Dataline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。当Dataline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の収益チームまでお問い合わせください。

## 付録

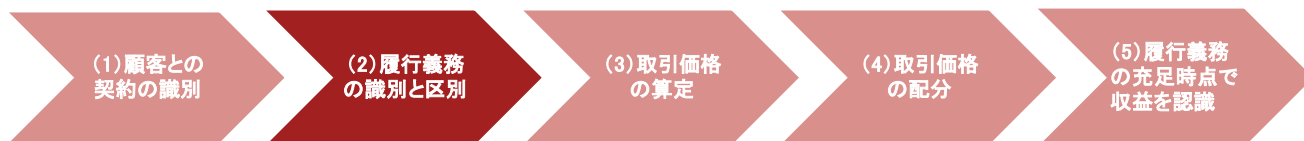
### 2010年公開草案と2011年公開草案の主な差異



トピック	2010年公開草案 <sup>1</sup>	2011年公開草案 <sup>2</sup>
契約の結合	複数の契約の価格が相互依存적である場合には、複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理をしなければならない。	次の要件のいずれかに該当する場合には、同一の顧客と同時または、ほぼ同時に締結した複数の契約を結合しなければならない。 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 契約が単一の商業的な目的で交渉される。</li> <li>• 一つの契約で支払われる対価の金額が他の契約に左右される。</li> <li>• 複数の契約で約束した財またはサービスが、単一の履行義務である。</li> </ul>
契約の分割	契約における一部の財またはサービスの価格が、契約におけるその他の財またはサービスの価格から独立している場合には、単一の契約を複数の契約に分割しなければならない。	契約の分割に関するガイダンスは、提案されている基準から削除されている。企業は、契約における別個の履行義務を識別しなければならない。
契約変更	契約の変更前後の価格が相互依存적である場合には、既存の契約と変更後の契約を一緒に会計処理しなければならない。(すなわち、既存の契約と変更後の契約を単一の契約として会計処理する)	契約変更によって別個の履行義務が追加され、かつ、その価格が追加の履行義務の独立販売価格を反映する場合に限り、当該契約変更は別個の契約として会計処理される。

<sup>1</sup> 2010年6月24日に公表された公開草案を指す。

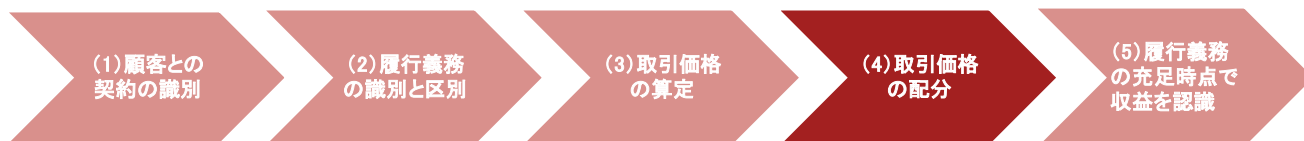
<sup>2</sup> 2011年11月14日に公表された公開草案を指す。



トピック	2010年公開草案	2011年公開草案
履行義務	履行義務とは、財またはサービスを顧客に移転するという、顧客との契約における(明示的か、黙示的かを問わない)強制可能な約束である。	履行義務とは、財またはサービスを顧客に移転するという、顧客との契約における約束である。「強制可能な(enforceable)」という用語は、提案されている基準の定義から削除されている。
別個の履行義務の識別	<p>財またはサービスが区別できる場合、企業は履行義務からの収益を別個に認識する。</p> <p>財またはサービスは、企業が、同一の、または類似する財またはサービスを別個に販売している場合には区別できる。また、別個に販売していなくても、財またはサービスに区別できる機能があり、かつ区別できる利益マージンがある場合にも区別できる。</p>	<p>財またはサービスが「区別できる」場合に、別個の履行義務が存在する。以下の場合に財またはサービスは「区別できる」。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>企業は、通常、財またはサービスを別個に販売している</li> <li>顧客は、財またはサービスを、それ単独で、または顧客にとって容易に利用可能な他の資源と一緒にして利用することができる</li> </ul> <p>次の両方の要件を満たす場合に、財またはサービスの束を一括して単一の履行義務として会計処理する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>財およびサービスの相互関連性が非常に高く、企業は、顧客が契約した結合後の項目に財またはサービスを統合する著しいサービスを提供している</li> <li>企業は、財またはサービスを大幅に修正またはカスタマイズすることを顧客と契約している</li> </ul>
製品保証	<p>収益は、製品の部品の交換または修理が必要な保証について繰り延べられるが、修理または交換しなければならない部品に帰属する収益の部分についてのみ繰り延べられる。</p> <p>製品が顧客に移転された後に生じる不良(fault)への補償を顧客に与える保証は、別個の履行義務を生じさせる。</p>	<p>顧客が、企業から製品保証を別個に購入するオプションを有する場合、企業は当該製品保証を別個の履行義務として会計処理する。</p> <p>企業は、製品保証が別個に販売されるものでなく、また標準保証に加えてサービスを提供するものでない場合、当該製品保証をコストの引当として会計処理しなければならない。</p> <p>企業が品質保証とサービス型の製品保証の両方を約束しているが、それらを合理的に区分できない場合、企業はそれらを単一の履行義務として会計処理しなければならない。</p>



トピック	2010年公開草案	2011年公開草案
変動対価	<p>取引価格とは、企業が顧客から受け取ると見込まれる対価の金額である。経営者が受け取る金額を合理的に見積もることができる場合、取引価格には変動対価の確率を加重平均した見積りが含まれる。</p> <p>合理的に見積もることができるのは、以下の両方を満たす場合のみである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>類似する契約について、企業が実績を有している。</li> <li>当該類似する契約の状況に重大な変化を見込んでいない。</li> </ul>	<p>取引価格とは、変動性のある、または不確実な対価を含む、契約に基づいて受け取る権利を有する対価のことである。取引価格は、企業が受け取る権利を有する最も予測可能性の高い金額に応じて、取引から受け取る権利を有する、確率で加重平均した見積り金額か、または最も発生の可能性が高いキャッシュ・フローの金額のいずれかに基づいている。</p> <p>変動対価にかかる収益は、企業が権利を有することが「合理的に確実(reasonably assured)」である場合に限り、認識される。</p>
回収可能性	<p>回収可能性は収益認識に対する障害とはならない。取引価格は、受け取ると見込まれる対価を確率で加重平均した金額で認識することにより、顧客の信用リスクを反映するように調整する。</p> <p>信用リスクの変化による受領対価の見積りの変更は、収益以外の損益として認識される。</p>	<p>取引価格の回収可能性は収益認識に対する障害とはならない。取引価格は、信用リスクを調整せずに表示される。</p> <p>予想される売上債権の減損損失の引当金は、収益に隣接する別個の表示項目として表示される。当初の減損の評価と回収可能性の見積りの事後の変動は、(契約に重要な財務要素がない場合)いずれもこの表示項目に計上される。</p>
貨幣の時間価値	<p>契約に重大性がある財務要素を有している場合には、取引価格に貨幣の時間価値を反映する。</p>	<p>契約に重大性がある財務要素を有している場合には、取引価格に貨幣の時間価値を反映しなければならない。</p> <p>実務上の便宜として、財またはサービスの移転から顧客による支払いまでの時間が1年以内である場合に、企業は取引価格の測定において貨幣の時間価値の影響を反映する必要はない。</p>



トピック	2010年公開草案	2011年公開草案
配分方法	<p>取引価格は、契約における履行義務の相対的な独立販売価格に基づいて別個の履行義務に配分される。</p> <p>企業は、取引価格を配分するために残余法を用いることはできない。</p>	<p>取引価格は、契約における履行義務の相対的な独立販売価格に基づいて別個の履行義務に配分される。</p> <p>財またはサービスの販売価格に重要な変動性または不確実性が存在する場合、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どうかにかかわらず、独立販売価格の見積り方法として残余アプローチを使用する可能性がある。</p> <p>不確実な対価、値引きまたは注文の変更のような取引価格の一部の要素は、特定の状況においては、契約のすべての履行義務ではなく一つの履行義務だけに配分される可能性がある。</p>
顧客の未行使の権利 (非行使部分)	<p>企業は、契約における履行義務に配分される取引価格の算定にあたり、顧客による権利の非行使部分(失効)の影響を検討しなければならない。</p>	<p>予想される顧客による権利の非行使部分の金額が合理的に確実になった場合には、顧客が権利を行使するパターンに応じて、予想される権利の非行使部分を収益として認識しなければならない。</p> <p>予想される権利の非行使部分の金額が合理的に確実ではない場合は、その予想される権利の非行使部分の影響を、顧客が残った権利を行使する可能性がほとんどなくなった時点において、収益として認識しなければならない。</p>



トピック	2010年公開草案	2011年公開草案
財の移転	<p>収益は、約束された財またはサービスの支配が顧客に移転されたときに認識する。企業は約束した財またはサービスを移転し、顧客が財またはサービスに対する支配を獲得した時に、履行義務を充足したことになる。顧客が財またはサービスの使用を指図する能力を有し、かつそこから便益を享受する能力を有する場合、財またはサービスの支配を獲得したことになる。</p> <p>履行義務は、ある時点で、あるいは一定の期間にわたり連続的に充足される。顧客が財またはサービスの支配を獲得している指標には、次のものが含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>顧客が無条件の支払義務を負う</li> <li>顧客が資産の法的所有権を有する</li> <li>顧客が資産を物理的に占有する</li> <li>財またはサービスのデザインまたは機能が顧客に固有のものである</li> </ul>	<p>企業は、顧客が財またはサービスの支配を獲得した時点で収益を認識する。顧客が財またはサービスの支配を獲得している指標には、次のものが含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>顧客が無条件の支払義務を負う</li> <li>顧客が資産の法的所有権を有する</li> <li>顧客が資産を物理的に占有する</li> <li>顧客が財またはサービスを所有することによるリスクおよび経済価値を有する</li> <li>顧客が資産を検収した証拠を提供している</li> </ul>
財およびサービスの連続的な移転	<p>2010年公開草案ではサービスについて明確なガイダンスがなかった。ガイダンスは上記の財の場合と同様であった。</p>	<p>企業は、履行義務について収益を認識する時点を決するため、履行義務を連続的に充足しているかどうかについて判断しなければならない。そして、当該履行義務の充足に関する進捗度の測定方法を選択しなければならない。</p> <p>企業は、完了までの進捗度を合理的に測定できる場合に限り、履行義務にかかる収益を認識しなければならない。</p> <p>履行義務は、(a)企業の履行が、顧客の支配する資産を創出するまたは価値を高める場合、または(b)企業の履行が、企業に転用可能な資産を創出しない場合で、かつ、以下のいずれかの要件を満たす場合に、連続的に充足される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>企業の履行につれて、顧客が企業の履行による便益を同時に受け取り消費する</li> </ul>



トピック	2010 年公開草案	2011 年公開草案
		<ul style="list-style-type: none"> <li>他の企業が顧客に対して残りの義務を履行するとした場合に、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がない</li> <li>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</li> </ul>
<b>履行義務充足の進捗度の測定</b>	<p>支配が連続的に移転される場合の収益認識方法には、以下が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>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に基づいて収益を認識するアウトプット法</li> <li>これまで発生したコスト、費やした労働時間、または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</li> <li>時の経過に基づく方法</li> </ul>	<p>進捗度を測定する目的は、顧客に対する財またはサービスの支配の移転パターンを忠実に描写することである。支配が連続的に移転される場合の収益認識方法には以下が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>現在までの企業の履行の価値(たとえば、これ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)に基づき収益を認識するアウトプット法</li> <li>履行義務の充足に対するインプット(たとえば、時間、引渡単位、費消された資源、費やした労働時間、および機械の使用時間)に基づいて収益を認識するインプット法</li> </ul> <p>アウトプット法が直接観察可能でない場合、または過度のコストを支払わなければ企業が入手できない場合、企業は適切なインプット法を選択することができる。異常な仕損金額など、顧客に対する財またはサービスの移転を表さないインプットの影響は、進捗度の測定から排除しなければならない。</p> <p>移転された財のコストが重要であり、関連性があるサービスとは著しく異なる時点において移転された場合(企業が資材を設置する前に顧客が支配する資材など)、移転された財のコストに等しい金額で収益を認識することにより進捗度を測定することが適切な場合がある。</p>

トピック	2010 年公開草案	2011 年公開草案
<b>収益認識の制限</b>	<p>「合理的に見積もられる」場合に、金額は履行義務に配分された取引価格にのみ含まれる。</p>	<p>履行義務が充足され、企業がその履行義務に配分された取引価格に対する権利を得ることが「合理的に确实 (reasonably assured)」である場合に、収益が認識される。</p> <p>以下の要件の両方が満たされた場合、変動対価を受け取る企業の権利は「合理的に确实」となる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 企業が類似した履行義務の経験を有している</li> <li>• 企業の経験が、履行義務の充足と引き換えに権利を得る対価の金額の予測に役立つ</li> </ul> <p>顧客による事後的な財またはサービスの売上ベースのロイヤルティと交換される知的財産のライセンスに関する例外がある。関連する変動対価は、このような将来の販売が発生した場合にのみ合理的に确实となる。</p>
<b>ライセンス供与および使用権</b>	<p>顧客がライセンス許諾された知的財産全体の支配を獲得している場合(たとえば、経済的耐用年数の全期間にわたりライセンスを使用する独占的権利)、その契約は、知的財産の販売である。</p> <p>顧客が独占的に知的財産を許諾しているが、財産の経済的耐用年数の全期間にわたって支配を獲得していない場合、履行義務はライセンス期間にわたり充足される。</p> <p>知的財産を使用する非独占的なライセンス供与を行う契約(たとえば、市販ソフトウェア)は単一の履行義務である。企業は、顧客がライセンスを使用し、その便益を得ることができるようになった時点で収益を認識する。</p>	<p>約束された権利は、顧客が権利の支配(すなわち、使用および便益)を獲得した時点で企業が充足する履行義務である。</p> <p>企業は、権利が別個の履行義務を発生させるかどうか、または権利を履行義務と結合させるべきかどうかについて検討しなければならない。</p>

トピック	2010 年公開草案	2011 年公開草案
<p><b>契約獲得コスト</b></p>	<p>企業は、販売、マーケティング、宣伝費用のような契約獲得コストをその発生時に費用として認識する。</p>	<p>契約獲得コストは、その費用が増分コスト(Incremental cost)であり、回収が見込まれる場合は、資産として認識しなければならない。契約獲得に関する増分コストとは、もし、契約を獲得しなければ発生しないコストをいう。</p>
<p><b>契約履行コスト</b></p>	<p>企業は、特定の状況において契約を履行するためのコストを資産計上する場合がある。経営者は、どのコストを資産として認識するのかを決定するために、契約を履行するために発生したコストが他の基準(たとえば、棚卸資産、固定資産、無形資産)の適用範囲であるかを評価する必要がある。</p> <p>企業は、他の基準の適用範囲でないコストが、契約に直接関連し、契約上の将来の履行義務を充足させるために使用される資源を創出または増価させ、かつ、契約により回収が見込まれる場合にのみ、資産として認識しなければならない。</p>	<p>他の基準の適用範囲でない場合のみ、契約履行コストに提案されているガイダンスが適用される。他の基準により費用計上が要求されているコストは提案されているガイダンスに基づく資産として計上することはできない。</p> <p>企業は、他の基準の適用範囲でないコストが、契約に直接関連し、契約上の将来の履行義務を充足させるために使用される資源を創出または増価させ、かつ、契約により回収が見込まれる場合にのみ、資産として認識しなければならない。</p> <p>企業は、資産が関連する財またはサービスの移転に従って契約履行コストについて認識した資産を償却する。これには、将来見込まれる契約において提供される財またはサービスが含まれる場合がある。</p>
<p><b>不利な履行義務</b></p>	<p>履行義務が不利となるのは、履行義務の充足に直接関連するコストを確率で加重平均した金額の現在価値が、当該履行義務に配分された対価(すなわち、取引価格の金額)を超過する場合である。</p>	<p>企業は、長期にわたり充足される履行義務が不利である場合に負債および対応する費用を認識しなければならない。履行義務が1年以内の期間にわたって充足される場合は評価する必要はない。</p> <p>履行義務を決済するための最小コストの金額が配分される取引価格の金額を上回る場合、履行義務は不利となる。</p> <p>履行義務を決済するための最低コストとは、以下のいずれか低い金額となる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 履行義務を充足することに直接関連するコスト</li> <li>● 企業が履行義務から退出するために支払うことが必要となる金額</li> </ul>

トピック	2010 年公開草案	2011 年公開草案
販売および買戻し契約 (ブット・オプション)	企業が顧客に製品を販売し、将来顧客が企業に製品の買戻しを要求する無条件の権利を含める場合には、企業は当該取引を返品権付きの製品販売として会計処理しなければならない。	顧客が企業に資産の買戻しを要求できる権利(ブット・オプション)を有している取引について、その取引が販売ではなく、長期にわたる資産の使用権を表している場合は、リース基準に基づくリースとして会計処理しなければならない。

*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. Not for further distribution without the permission of PwC. “PwC” refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL), or, as the context requires, individual member firms of the PwC network. Each member firm is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. PwCIL does not provide any services to clients. PwCIL is not responsible or liable for the acts or omissions of any of its member firms nor can it control the exercise of their professional judgment or bind them in any way. No member firm is responsible or liable for the acts or omissions of any other member firm nor can it control the exercise of another member firm’s professional judgment or bind another member firm or PwCIL in any way.

To access additional content on reporting issues, register for CFOdirect Network ([www.cfodirect.pwc.com](http://www.cfodirect.pwc.com)), PwC’s online resource for financial executives.