

# In depth

## A look at current financial reporting issues

2022年3月18日(2022年4月28日アップデート)

In depth No. 2022-05

### ロシアによるウクライナ侵攻の会計上の影響

#### 8. 収益認識

##### FAQ 8.1 - ロシアのウクライナ侵攻による混乱により、顧客が支払を行うことができない場合、収益認識はどのような影響を受ける可能性がありますか

企業が、顧客との新たな契約について、対価の回収が見込めないと判断した場合には収益を認識することはできません。しかし、後日に回収可能性が高まる可能性があるため、報告期間ごとにこの結論を再評価し続けなければなりません[IFRS第15号第9項(e)][IFRS第15号第14項]。

現在進行中の契約については、顧客の支払能力の著しい低下や支払条件の延長の要請など、事実および状況の重大な変化が生じた場合には、企業が将来の財およびサービスの契約に係る残存対価を回収する可能性が高いかどうかについても再評価すべき指標となります。

対価を支払う顧客の能力または意図は、事業活動の中断または実施された制裁措置、およびそれらに対するロシアの対応によって影響を受ける可能性があります。例えば、一部のロシアの銀行のSWIFTシステムへのアクセスは制限されています。SWIFTシステムにおける制限は、銀行システム内で資金を送金するために代替的な決済メカニズムを用いなければならないことを意味します。これにより、顧客がローンの支払、債権の決済、または資金の受取能力が制限され、ひいては顧客のキャッシュ・フローまたは流動性に影響を与える可能性があります。

顧客の財政状態の潜在的な悪化または顧客が現時点で未収債権を決済不能であることにより回収の可能性が高いかどうかの不確実であるが、企業が顧客に製品およびサービスの販売を継続する場合、その顧客との新たな取引において収益を認識できるかどうかという問題が生じます。IFRS第15号第9項(e)は、企業に対し、回収可能性を評価する前に、まず、取引価格を引き下げるような潜在的な価格譲歩について検討することを要求しています。さらに、回収可能性評価の一環として、顧客が支払を怠った場合に、企業がサービスの提供を停止する能力と意思を有しているかどうかを検討すべきです。多くの場合、顧客が既存の売掛金を支払えない状況では、新規の販売についての回収が可能であると結論づけることは難しいかもしれません。重要な点は、今回の侵攻を受けた地域の顧客との契約および顧客からの債権、またはその地域に対する大きなエクスポージャーがある場合は、たとえ顧客の支払実績が堅固であったとしても、現状の環境において新たに慎重に検討する必要があることです。このような状況は、判断を必要とし、事実および状況に依存します。しかし、回収可能性が高いと結論づけることができない場合には、その契約から生じる収益を認識することはできません。

企業は、侵略が相手方に及ぼす直接的な影響だけでなく、実質的な制裁制度のさまざまな影響を考慮すべきです。例えば、ある企業は、その顧客がすべて米国および西欧に所在するため、侵略の影響を受けないと考え、主要顧客の収益が制裁措置の対象となる製品のロシアにおける売上に由来していることを見落としているかもしれません。このことは、たとえ顧客が今回の侵攻を受けた地域に物理的に所在していなくても、支払期日が到来したときに対価を支払う能力に不確実性を生じさせる可能性があります。

状況の変化により、契約に基づく将来の財およびサービスの対価の回収が見込めないと判断した場合には、企業は、契約の残りの部分について、契約の要件を満たしていないかのように会計処理することになります。この評価は、すでに充足された履行義務に関連して計上された資産および収益に影響を与えるものではありません。また、そのような資産は、関連する金融商品基準に基づき減損の評価を行います。

## FAQ 8.2 - マイナスの収益: ロシアのウクライナ侵攻による「可能性が非常に高い」変動対価の見直し

### 背景

旅行代理店である企業Aは、2021年に旅行者に休暇旅行(航空券、宿泊など)を販売しました。収益基準に従い、企業Aは、これらの取引を代理人として会計処理しています[IFRS第15号B36項]。顧客(この場合は、ツアーオペレーター)との契約では、旅行者が旅行を開始しない場合、例えば、旅行者が特定の状況を理由として旅行契約をキャンセルするか、不可抗力などの他の状況から旅行を開始することができない場合を除き、企業Aは手数料を稼得します。収益認識を評価する際に、企業Aは、収益の80%は変動対価に関するIFRS第15号の「可能性が非常に高い」の閾値を満たすと考えています[IFRS第15号第56項、第57項]。企業Aは、予想される返金可能額を見積る際に、返金負債の認識につながる事象の金額と発生可能性(およびIFRS第15号第57項における他の要因)について、過去の経験を考慮しています。

2022年第1四半期において、今回の侵攻により地方自治体が課した旅行制限および旅行者が今回の侵攻を受けた地域の訪問を控えるようになったことから、ロシアおよび近隣国への多数の休暇旅行がキャンセルされました。企業Aは、2021年12月31日までの1年間に認識した収益の30%を返金することが要求されます。

### 質問

2021年の収益取引に関連して、2022年の収益に対してマイナスの修正を行う場合、企業Aは当該収益をどのように表示すべきでしょうか。

### 検討事項

収益の減額は、2021年に充足された履行義務に関する変動対価の見積りの変更に関連するものですが、取引価格が変動する2022年に認識される必要があります[IFRS第15号第88項]。

顧客との特定の契約について、2021年に充足した履行義務に関連する返金によって、2022年の収益がマイナスになる可能性があります。企業Aは、2022年度の財務諸表において、変動対価の見積りの更新が2022年の収益に対するマイナスの修正として開示されるようにする必要があります[IFRS第15号第59項、第87項]。これは、この修正により2022年の総収益がマイナスとなる場合であっても適用されます。そのような場合、損益計算書または包括利益計算書においてマイナスの「収益」が表示されることとなります。

## FAQ 8.3 - 収益認識に原価比例法を使用する企業において、ロシアによるウクライナ侵攻によって生じる追加的なコストを進捗度の測定に含めるか

今回の侵攻により、今回の侵攻後の工事を実施するためには、追加的なコスト(追加の運送費、価格が上昇した原材料および輸送費など)が必要になる場合があります。このようなコストは今回の侵攻前には予想されていなかった可能性が高く、契約の価格に具体的に織り込まれていない可能性があります。

### 質問

今回の侵攻前に交渉された長期工事契約を有する企業において、追加的なコストが必要となる場合、そのような追加的なコストを、収益認識の進捗度の測定値を決定するために使用する原価比例法のインプットに含めるべきでしょうか。

### 回答

進捗度の測定は、企業が約束した財またはサービスに対する支配を顧客に移転する際の企業の履行を描写することを目的としており[IFRS第15号第39項]、したがって、財またはサービスの支配の移転を最も良く描写する方法を選択する必要があります。「原価比例」法(すなわち、発生したコストと合計予想コストとの比較)が進捗度の測定にとって適切な方法であると評価される場合には、類似の状況における類似の履行義務に首尾一貫して適用しなければなりません[IFRS第15号第40項]。

原価比例法では、財またはサービスの支配の顧客への移転をもたらすコストは、それらのコストが契約価格において予想されているか否かにかかわらず、発生したコストと合計予想コストの双方に含まれます。進捗度を描写しないコストは、「原価比例」法から除外されます。これには、財またはサービスの支配の移転の進捗に寄与するコストではなく、企業の履行における不効率を表す仕損に係る材料費、労務費およびその他の資源のコストが含まれます。特定の事実および状況に基づいて、コストが契約の進捗度に寄与するかどうかの決定には判断が求められます。

以下のシナリオは、今回の侵攻の開始前に交渉された長期工事契約の収益認識に原価比例法を用いている場合において、追加のコストを含めるべきかどうかを評価する際に、上記の原則をどのように適用するかを説明しています。

## 設例

今回の侵攻により、企業Aは、契約を完了するために、今回の侵攻前に予想していたよりも高い原材料費が発生すると予想しています。今回の侵攻により、契約完了に必要なコモディティ価格が上昇して、原材料費が増加しました。今回の侵攻前に交渉した契約価格に変更はありませんでした。

今回の侵攻の結果として、この種の履行義務の充足に従事する企業は、履行義務を充足するために、これらの追加のコストを負担する必要があります。したがって、追加のコストは仕損や不効率を表すものではありません。むしろ、それらは、建設期間にわたり建設資産の支配を顧客に移転する進捗に寄与するコストを表しています。企業Aは、収益認識において原価比例法を適用する際には、追加の原材料費を含める必要があります。

## FAQ 8.4 - ロシアにおける顧客との契約を変更する、または顧客関係を解消する場合、企業が考慮すべきことは何ですか(2022年4月28日改訂)

ロシアでの事業撤退の決定、またはその他の現在の事象の結果として、顧客との契約が変更または解約される可能性があります。変更とは、契約の範囲、契約の価格、またはその両方の変更を意味します。変更は、(契約固有の状況を調整した上で)契約に独立販売価格と等しい価格で別個の財またはサービスが追加された場合にのみ、独立した契約として会計処理されます。独立した契約ではない変更の会計処理は、変更前に移転された財またはサービスと、残りの財またはサービスが別個のものであるかどうかによって依存します。

- 残りの財またはサービスが別個のものでない場合(例えば、単一の履行義務が変更されている場合)は、変更は累積的キャッチアップ・ベースで会計処理されます。取引価格の見積りと進捗度の測定が更新され、それに応じて認識した収益の累計額が調整(増減)されます。
- 残りの財またはサービスが別個のものである場合(一連の財またはサービスの一部である財またはサービスを含む)は、変更は、既存の契約を解約して新規契約を締結したかのように、将来に向かって会計処理されます。(a)当初の契約からの未認識の対価、および(b)変更の一部として約束された追加的な対価の合計額が、変更日現在における提供されることになる残りの財またはサービスに独立販売価格の比率に基づいて配分されます。

契約の部分的または完全な解約も、通常は、契約の範囲と対価の変更であるため、変更として会計処理されます。

契約の解約プロセスとして、企業は、将来に財またはサービスを独立販売価格から値引きした価格で提供する約束をすることがあります。この値引きが将来に財またはサービスを購入するすべての顧客に提供されない場合、この約束は重要な権利を構成する可能性があります。未認識の対価の一部を、重要な権利である個別の履行義務に配分する必要が生じる可能性があり、未履行の重要な権利についての契約負債を繰り延べる必要があります[PwC IFRSマニュアル第11章の[11.198項以降](#)を参照(和訳は[こちら](#))]。

また、企業は、解約した契約に関連する契約負債がどの期間に履行されたか、あるいは消滅したかを評価しなければなりません。そのような金額を認識可能な時期および契約からの追加的な収益またはその他の収益のどちらを表すかを決定するためには判断が必要となる可能性があります。

企業は、特に一方的に履行を停止した場合(契約違反となる可能性があります)、契約解約時に責任を負う可能性のあるペナルティ、返金またはその他の支払を検討する必要があります。これは、多くの場合、法的な判断であり、契約の解約権、不可抗力条項、および契約違反時の契約上の救済の評価を必要とします。顧客への支払は、[IFRS第15号第70項](#)に基づき、顧客から受け取る別個の財またはサービスとの交換によるものである場合を除き、収益の減額として表示されます。以下の状況について検討してみましょう。

## 設例

2022年1月、企業Bは、ロシアに所在する顧客との間で、企業Bが製造した特殊な装置2台を引き渡す契約を締結しました。契約価格の合計はC1,000で、装置1台につきC500として計算されています。顧客は個々の装置の引渡しごとに支払を要求されます。個々の装置の引渡しの約束は、独立した履行義務に該当します。収益は、装置の支配が顧客に移転した時点、すなわち、装置が物理的に引き渡され、顧客が引き受けた時点で認識されます。最初の装置は2022年第1四半期中に引き渡され、2台目の装置は2022年第3四半期に予定されていました。

企業Bは、この契約を解約し、顧客に2台目の装置を引き渡さないことを2022年3月に決定しました。契約によれば、企業Bが契約に含まれる約束を完全に履行する前に一方的に契約を解約した場合には、企業Bは契約価格合計の20%のペナルティを支払わなければなりません。契約開始時点で企業Bは契約の早期解約が発生する可能性は非常に低く、収益を制限しないと結論付けました。契約開始時の取引価格はC1,000とみなされていました。2022年第1四半期に、企業BによりC500の収益が認識されました。

## 回答

ペナルティなど、契約条件を履行できなかった場合に顧客に現金支払を行う条件は、一般的に、変動対価として会計処理されます[IFRS第15号第51項]。企業BはIFRS第15号第56項および第57項にしたがって、契約のキャンセルとペナルティの支払が生じる可能性は非常に低いとみなしたため、契約開始時にC200のペナルティについて取引価格を調整しませんでした。2022年3月における契約の早期解約の決定後、企業Bは、IFRS第15号第59項が要求するとおり、変動対価の見積りが制限されるかどうかの評価を見直ししなければなりません。企業Bは、2022年3月中の状況の変化を忠実に表すためには、1台目の装置の引渡しについて認識された収益はC300とすべきである、すなわち、C200のペナルティの金額を含めるように調整すべきであると結論付けました。企業Bは2台目の装置を引き渡さない予定であり、対価を得る権利を有しないため、ペナルティの全額は1台目の装置に配分されます。[FAQ 8.2 - マイナスの収益:ロシアのウクライナ侵攻による「可能性が非常に高い」変動対価の見直し](#)もご参照ください。

顧客は、2022年第1四半期に引き渡された最初の装置について、企業Bに対してすでにC500を支払っています。したがって、顧客に支払われるべきC200の金額のペナルティは、IFRS第9号の範囲に含まれる金融負債として認識されることになります。

© 2022 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](http://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.