

# IFRS news

## IFRS第15号(収益基準)を“捜査”する

### 変動対価の会計処理

May 2017

PwCの収益の専門家と国際財務報告基準(IFRS)第15号「顧客との契約から生じる収益」の“捜査員”が、変動対価の会計処理を捜査します。

#### 容疑者

変動対価の会計処理

#### 事件の説明

顧客からの債権である対価の金額が、将来の事象の結果に応じて決まる場合には収益の算定が困難となる可能性があります。そのような例には次のものが含まれます。

- 建設業界における早期完成ボーナスを含む契約
- 数量に関連する値引きまたはリベート

5ステップの収益認識モデルのステップ3は、企業が履行義務に分配される変動対価を契約開始時に見積るよう要求しています。しかし、変動対価は、不確実性が解消される際に、収益の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ取引価格に含まれます。

これは新しく、かつ判断が困難となり得る領域です。すべての変動対価が受け取られる可能性が非常に高くはない場合であっても、企業は、閾値を超えるため認識されるべき対価の最低額(変動または非変動を問わない)があるかどうかを考慮しなければなりません。これは、多くの企業にとって現行実務の変更となる可能性があります。各報告日において、また契約期間を通じて、変動対価の見積りを見直さなければなりません。契約価格のあらゆる変更は、契約の中に関連する履行義務に分配されることとなります。

#### 収益の見積方法

IFRS第15号は、次の2つの方法を規定しています。

1. **期待値**は、考え得る結果の範囲における加重平均を基礎とする。
2. **最も可能性の高い金額**は、考え得る対価の金額の範囲における単一の最も可能性の高い金額である。

使用する方法は、受け取る対価の金額を最も適切に予測すると経営者が見込む方法でなければなりません。

#### 提言

変動対価については、契約レベルで評価を行い、契約期間を通じて追加の分析を実施する必要があります。経営者は、「非常に可能性が高い」とするための閾値が満たされるかどうか、および評価が変更されるかどうかを考慮しなければなりません。考慮すべき要素には次のものがあります。

- 企業の影響力の及ばない要因を非常に受けやすい対価の金額
- 不確実性が解消されるかどうか、またどのくらいの期間であるか

- 類似した種類の契約についての企業の経験
- 契約が、幅の広い考え得る対価の金額を有しているかどうか。

認識した収益の累計額の潜在的な戻入れが重大ではない場合に注意してください。その場合には、閾値が満たされることになります。

### より詳細な捜査

外部からの影響により収益に影響を与える要素に注意してください。

## 事実－変動対価の算定方法

### 数量割引

ある企業は1年契約を締結して塗料を提供します。本契約は、顧客が所定の販売数量を達成すると、塗料1缶あたりの価格は、以下のとおりに逡及的に調整されると規定しています。

C100 - 1缶から1,000,000缶  
 C90 - 1,000,001缶から3,000,000缶  
 C80 - 3,000,000缶超

過去の経験に基づき、この企業は、当年度の販売数量の合計は2,800,000缶となり、1,000,001缶を下回らない可能性が非常に高いと見積っています。

第1四半期に、この企業は700,000缶の塗料を顧客に販売し、塗料1缶あたり契約価格のC100を受け取ります。

「非常に可能性が高い」と見込んだ閾値を満たすとこの企業が判断したため、収益は塗料1缶あたりの販売価格をC90として認識されます。また、塗料1缶あたりC10が契約負債として追加的に認識されます。

### 多数の結果が想定される業績ボーナス

ある請負業者がある資産をC100,000で建設する契約を締結します。本契約では、完了のタイミングによってC50,000の業績ボーナスを受け取れる可能性があります。この業績ボーナスは、完了が1週間遅れるごとに10%減少します。

この請負業者は、合意された完成日までに本契約が完了する可能性は60%、1週間遅れる可能性は30%、2週間遅れる可能性は10%であると見積っています。

取引価格の総額は確率加重の見積りであり、 $C147,550 (100,000 + (0.6 \times 50,000) + (0.3 \times 45,000) + (0.1 \times 40,500))$ です。

### 2つの結果が想定される業績ボーナス

前の事案と同様に、業績ボーナスがあります。本事案では、資産が所定の日付までに完成するとC25,000のボーナスを受け取るようになるものとします。また、本契約は完了までに3年かかると見込まれています。

請負業者は、過去の経験に基づき、目標日に本契約が無事に完了する確率は95%と考えています。

この場合、取引価格は最も可能性の高い金額とされ、したがって、本契約の取引価格はC125,000です。