

# In depth

## A look at current financial reporting issues

No. 2014-02 (supplement)  
June 2015

### 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

### 石油・ガス業界<補足資料> IFRS

#### 目次

概要.....	1
適用範囲.....	2
石油およびガスの生産不均衡 —オーバーリフト/アンダー リフト(過大量/過少量).....	4
代理人の関係.....	6
引渡し —運賃保険料込み条件 (CIF)か本船渡し条件 (FOB)か.....	7
暫定価格による契約.....	10
テイク・オア・ペイおよび 類似の長期供給契約.....	12
開示.....	14
結論.....	15

#### 要点

2014年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。当基準は、発効日の延期 (2015年7月22日開催のIASB会議において合意) や移行リソースグループ (TRG) による活動の水準からも明らかなように、財務諸表作成者に多くの問題をもたらしています。

石油・ガス業界に属する企業は通常、製品の販売に関連して複雑な契約上の取決めを結びます。価格決定および引渡しに関連する複雑性は、新基準によってある程度の影響を受ける可能性があり、これには独立した履行義務の識別や取引価格が重大な戻入れのリスクに晒される範囲の決定に関する要求事項が含まれます。新基準の要求事項は、収益認識の時期および測定に影響を与える可能性があります。また要求される開示が著しく増加します。

[In depth US2014-01](#) では、新基準に関する包括的な分析を提供しています。本補足資料では、石油・ガス業界の企業が新基準への移行にあたり最も重要な課題となりうるいくつかの領域を取り上げています。

#### 概要

石油・ガス業界における収益認識は、単純であると思われるかもしれませんが、収益は、対価と交換に製品の提供を通じて発生します。しかし、この業界において一般的に存在する、特定の種類の契約上の取決めによって複雑性が生じる可能性があります。例えば、その他の企業との共同事業や対価が将来の生産に基づく契約などです。また新基準によって影響を受ける可能性があるものとして、代理店契約、輸送サービス、暫定価格での製品販売契約および長期的なテイク・オア・ペイ契約などがあります。これらの領域に存在する複雑性によって、新基準の下での収益認識の時期の決定やその測定方法がより困難になる可能性があります。

本補足資料は、新基準が石油・ガス業界に属する企業にどのような影響を与えるかに焦点を当て、国際財務報告基準 (IFRS) の下での現行の実務との潜在的な差異を取り上げます。本資料の設例および関連する考察は、企業が新基準の影響を評価する際に役立つよう、焦点となる領域を示しています。

## 適用範囲

新収益基準は、顧客との契約に適用され、採掘活動は適用範囲から除外されません。石油・ガス企業は、取引の当事者が売主と顧客の関係にあるかどうか、したがって IFRS 第 15 号の範囲に含まれるかどうかを評価する際に判断する必要があります。

### 顧客の定義

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当該企業と契約した当事者です。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、当該協力者または共同事業者との取引は、適用範囲に含まれます。当事者がある活動に共に参加し、当該活動のリスクと便益を共有する契約から生じる取引は、適用範囲から除外されます。

### 生産物分与契約

政府は、今後、ますます生産物分与契約 (PSA) を利用し、石油・ガスの営利企業が持つ専門性を生かして自国の炭化水素資源の探査および生産を促進しようとしています。そうした契約において、政府が顧客であるか否か、またそれに従い、契約が IFRS 第 15 号の範囲に含まれるか否かを判断することは困難である場合があります。典型的な PSA の下では、石油・ガス企業が、すべての探査コストだけでなく、炭化水素の利益と関連する開発および生産コストの一部またはすべてに責任を負います。その見返りに、通常、石油・ガス企業には、生産物分与の権利が与えられ、それによって特定のコストに合意された利益マージンを加算した金額の回収が可能になります。

ロイヤルティ契約を含め、PSA はより複雑化しており、同一の法域内であっても契約条件が異なる可能性があります。政府は多くの場合、それぞれの重要かつ新しい分野に対して特有の法律または規制を策定しています。各 PSA について、政府が顧客の定義を満たすかどうか、また新基準の範囲に含まれるかどうかを判断するために契約の実質に従い、評価および会計処理を行わなければなりません。

- 政府が顧客 ではない PSA は、新基準の範囲から除外されます。石油・ガス企業は、企業自身の有形資産の建設として認識し、有形固定資産、無形資産および探査を含むその他の関連のガイダンスを適用します。収益は、石油・ガス企業が顧客に生産物分与を引き渡す際に認識されます。政府に引き渡される生産物分与のコストは、営業費用となります。
- 政府が顧客である PSA は、新基準の範囲に含まれます。提案されたガイダンスでは、営業者に対して将来の生産物と交換に、探査や建設サービスを含む可能性があるサービスの引渡しについて収益を認識することを要求します。将来の生産物は、現金以外の変動対価であり、収益の測定に影響を与えることになるでしょう。

### 開発に融資する先渡売買契約

炭化水素の探査および開発には、多額の資本が必要となります。石油・ガス企業は、特定の所有物からの将来の生産物を第三者である「投資者」に現金で販売するような仕組みの取引を含む様々な融資方式を利用します。この現金は結果が期待できるような開発に融資するために使用されます。このような融資の仕組みは、多くの異なる形式 (例えば、ストリーミング取引) をとりますが、それぞれの形式に適切な会計処理を行うためには、注意深い分析が求められます。

PwC の公表物「[In depth INT2015-04 Alternative financing for extractive industries](#)」(訳注:英語版のみ)では、このような種類の契約の会計処理を検討しています。新基準は、代替的な融資契約に対する現行の会計実務からの大幅な変更となる可能性があります。こうした仕組みの複雑性により、石油・ガス企業は適切な会計処理を決定する前に注意深い分析が要求されることになります。

## 生産物の交換

石油・ガス企業は、しばしば営業上の目的を達成するためにその他の石油・ガス企業と原油や精製油などの製品を交換またはスワップ取引を行います。これを説明するのによく使われる言葉が「相互売買契約（‘Buy-sell arrangement’）」です。こうした契約を締結する目的は、多くの場合、X 地点における製品 A と Y 地点における製品 A を交換することによる輸送コストの節約です。

新基準は、非貨幣性の交換、とりわけ「交換の当事者以外の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交換（例えば、特定の場所における需要を適時に満たすための石炭の交換）」を適用範囲から除外しています。非貨幣性の交換はその他のガイダンスに基づき会計処理されなければなりません。（IAS 第 16 号「有形固定資産」第 24 項を参照ください。）

新基準は、現行の IFRS に基づくガイダンスとは異なります。最終顧客への販売を容易にするために、最終顧客ではない同業他社との間で行われる非貨幣性の交換は、異なる製品の交換であっても、ガイダンスの範囲から除外されます。これにより新基準の範囲外で会計処理される取引の範囲が広がる可能性があります。

新基準では、収益の認識前に顧客との契約が存在している必要があります。契約は、経済的実質がある場合（すなわち、契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローが変動すると見込まれる場合）にのみ存在するものとします。当該契約に経済的実質があるかどうかを判定するには判断が求められます。交換に経済的実質がない場合には、当該取引は新基準の範囲から除外され、収益は計上されない可能性が高くなります。

## その他の基準との関連

リースや金融商品など、IFRS のその他のガイダンスの範囲に含まれる契約は、新基準の範囲から除外されます。新基準は、買戻し契約を有する契約の評価に関する適用ガイダンスを提供し、当該契約が顧客への販売であるのか、融資契約なのか、またはリースなのかの判定において石油・ガス企業を支援します。これは、精製業者との一部のトーリング契約に影響を与える可能性があります。

### 最近の動向

移行リソースグループ (TRG) は、適用上の問題に関して FASB と IASB に助言することを目的として、両審議会によって創設されました。FASB および IASB と同様に TRG は、こうした問題に対応するために潜在的な活動について議論を継続しています。両審議会は最近、関連するデュープロセスの対象となるような、新基準への変更を提案しました。

本補足資料は、2014 年 5 月に発行された最終基準に基づいています。財務諸表作成者は、そうした議論における進展を注視し、会計処理への影響を考慮すべきです。議論の要約については、[In transition](#) をご参照ください。

## 石油およびガスの生産不均衡—オーバーリフト/アンダーリフト(過大量/過少量)

企業が資源開発に共同で取り組み、共同支配の取決めを構成することは、石油・ガス業界では一般に行われます。このような共同支配の取決めにより、当事者間で物理的なアウトプット(例えば、原油)を共有し、その後、各当事者が、引き取ったアウトプットの使用または販売に責任を負います。

石油などのアウトプットの「採取」は、その物理的な性質上、一度にタンカーに満載する量を採取した方が各当事者にとってより効率的なことがあります。各共同事業者の石油の採取量は、貸借対照表日時点の現場での所有者持分と一致しない可能性があります。所有者持分よりも過大量を採取(オーバーリフト)している当事者もいれば、過少量を採取(アンダーリフト)している当事者もいます。同様に、ガス生産処理プラントの当事者にとって、その期間の生産量に対する権利分と相違するガス量が割り当てられ販売することもよくあることです。その結果、「ガスの生産不均衡」が生じます。現行の実務では、このような取引は、IAS 第 18 号「収益」の収益認識の要件は満たされたとみなし、採取時点でのアンダーリフターによるオーバーリフターへの石油またはガスの事実上の販売であると考えます。

共同開発契約の他の当事者が、新基準の顧客の定義を満たすかは明確ではありません。そのため、アンダーリフトおよびオーバーリフトの取引は、新収益基準の範囲から除外される可能性があります。企業は、オーバーリフターが顧客であるかどうかの検討を行う必要があり、この判断には契約および取引の目的などすべての事実および状況を考慮する必要があります。

オーバーリフターが顧客の定義に該当する場合でも、これらの取引は新基準の範囲から除外される可能性があります。取引が同業他社の非貨幣性の交換に該当するからです。差金決済による代替処理がない場合、その会計処理は現行ガイダンスで適用されているモデルと異なる可能性があります。

新基準	現行の IFRS
<p><b>範囲</b></p> <p>取引に参加している当事者を拘束しアウトプットに対する(通常、各当事者の資本持分に比例する)権利を規定する契約上の取決めは、石油・ガス業界では一般的です。このような取決めは、所定の期間内に、アウトプットに対する権利量の差異分を引き取ることを当事者に認めています。そのため、契約上の取決めにより、アンダーリフターがオーバーリフターにアウトプットを引き渡す「義務」が生じます。</p> <p>以下の理由により、取引が IFRS 第 15 号の範囲に含まれる場合のみ、オーバーリフターによるアウトプットの採取時点でこの義務は充足され、アンダーリフターは収益を認識します。</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• オーバーリフターは、新基準における顧客の定義に該当する。</li><li>• 取引は、同業他社との非貨幣性の交換ではない。</li></ul> <p>オーバーリフターが顧客の定義に該当しない、または取引が非貨幣性の交換である場合、当該取引は新基準の範囲から除外されます。したがって、アンダーリフターがアウトプットにおける所有持分を引き取り、その後の期間において第三者に販売するまで、(IFRS 第 15 号の適用によって生じる)顧客との契約から生じる収益を認識しません。</p> <p>経営者は損益計算書において何の貸方として認識するのかを決定する必要があるでしょう。この貸方は、新基準の範囲から除外されているため、顧客との契約から生じる収益には計上されないこととなります。ただし、その他の収益またはその他の収入として認識される場合があります。</p>	<p>財の販売から生じる収益は、IAS 第 18 号「収益」の第 14 項の条件が満たされたときに認識されます。条件には、財の所有に伴う重大なリスクと経済価値を企業が買手に移転したこと、および、収益の額を、信頼性をもって測定できることが含まれます。過大量(オーバーリフト)は、現行基準では、アンダーリフターによる採取時点で販売として会計処理されています。</p> <p>契約は、通常、当期中の生産量の持分および残余の埋蔵量の持分を受け取る権利を取引の参加者に与えます。ほとんどの場合、そのような取決めは、ある時点でオーバーリフトのポジション(権利量の超過分)を現金決済することを当事者に認めており、これが、アンダーリフターによる将来の権利量の増分と現在の権利量との「交換」ではなく、アンダーリフターによる「販売」としての収益認識を裏付けるものになっています。</p>

IFRS 第 9 号に基づく受取債権の決済は、翌期におけるアンダーリフターによる権利量の受取時点で発生します。受取債権の認識が中止され、アウトプットを保持している場合には棚卸資産として、顧客に販売している場合には売上原価として、借方に認識されます。

オーバーリフターは、実際に採取したアウトプットを顧客に引き渡した時点で収益を認識することになります。

### 取引価格の決定

通常、アンダーリフターに対するオーバーリフターによる精算は、採取スケジュールの変更を通して行われます。この変更により、アンダーリフターは将来、追加的な採取量を引き取ることができます。

オーバーリフターが顧客の定義を満たし、取引が同じ事業分野の事業間の非貨幣性の交換ではない場合、追加的な採取は、「現金以外の対価」となり、公正価値で測定されることとなります。

アンダーリフターによるオーバーリフターへのアウトプットの販売は、現行では、採取日時点の公正価値で認識されます。

当事者によるアンダーリフトの規模は、貸借対照表上で資産に反映されます。アンダーリフトの資産は、追加的なアウトプットの生産に資金を提供する義務を負わずに、追加的なアウトプットを将来の生産から受取ることのできる権利です。当初測定は、採取日時点の市場価格となります。

事後測定は、契約に応じて異なります。相殺による決済を認める契約は IFRS 第 9 号の範囲に含まれ(ただし、自己使用の免除規定を適用する場合を除く)、貸借対照表日現在のアウトプットの市場価格で再測定されます。IFRS 第 9 号の範囲から除外される契約は、帳簿価額と現在の市場価格のいずれか低い金額で測定されます。事後的な再測定は、収益ではなく、その他の収益/費用に含まれます。

### 潜在的な影響

オーバーリフターが顧客の定義を満たす場合、当該取引の会計処理および表示は、現行の IFRS に類似します。ただし、取引が非貨幣性の交換に該当する場合はこの限りではありません。取引価格を決定する場合、新基準は、現金以外の対価を公正価値で測定することを要求しています。

オーバーリフターが顧客の定義を満たさない場合、アンダーリフトの会計処理および表示は現行実務と異なる可能性があります。企業は、目的適合性の高い信頼性のある会計方針を選択する際に判断を用いる必要があります。取引が現金以外の交換に該当しない場合、その会計方針は、新収益基準の原則を反映している可能性があります。ただし、企業は、収益として分類された収入(income)について、概念フレームワークの収益の定義との整合性を確保しなければなりません。

取引が非貨幣性の交換である場合、IAS 第 16 号「有形固定資産」などの他のガイダンスに基づいて会計処理を行わなければなりません。

オーバーリフターが顧客の定義を満たしていない、または、取引が非貨幣性の交換に該当するものの、アンダーリフターが IFRS 第 9 号の範囲に含まれる債権を認識する場合、当事者は、当該債権を公正価値で認識する必要があります。

IFRS 第 9 号の範囲に含まれる債権が存在しない場合、企業は、代替的アプローチを用い、アンダーリフト(過少量)に関連する部分について有形固定資産(PP&E)を減価償却しない可能性が高くなります。

## 代理人の関係

石油・ガス企業は、採掘された炭化水素の販売に加えて、製品の輸送サービスなど、その他の活動に従事することがよくあります。石油・ガス企業が取引において本人として行動しているのか、または代理人として行動しているかどうかを識別することは重要です。なぜなら販売契約に基づく履行に関して、受け取ったまたは受け取る総額で収益を認識できるのは、企業が本人として行動しているときのみだからです。企業が代理人として行動している場合、顧客から受け取り、本人に支払われるべきいかなる金額についても収益は認識されず、収益は、財またはサービスの移転を促進することで稼得される手数料または報酬について認識されます。企業が代理人または本人として行動しているかどうかは、事実関係によって異なるため、この判定には重要な判断が要求されます。

新基準	現行の IFRS
<p><b>本人か代理人かの検討</b></p> <p>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しているならば、企業は契約における本人です。</p> <p>財またはサービスの移転前に瞬間的に所有権を獲得することは、必ずしも支配を構成するものではありません。</p> <p>企業の履行義務が、別の当事者が財またはサービスを提供するための手配をすることである場合には、企業は代理人です。</p> <p>企業が代理人であるという指標には以下が含まれます。</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 他の当事者が契約履行の主たる責任を有している</li><li>• 企業が在庫リスクを有していない</li><li>• 企業が価格の設定における裁量権を有していない</li><li>• 企業は顧客の信用リスクに晒されていない</li><li>• 企業の対価が手数料の形式によるものである</li></ul> <p>代理人は、財またはサービスの移転の促進に対して稼得された手数料または報酬について収益を認識します。その場合の対価は、顧客に提供された財またはサービスについての本人に対する支払の後に保持される「純額」です。</p>	<p>企業が本人として行動する指標は、企業が以下のような場合です。</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 顧客と契約上の関係を有している。つまり、顧客は本人とビジネスを行っていると考えている。</li><li>• 販売価格および支払条件など、取引条件を設定することができる</li><li>• 在庫に関連したリスクを負っている</li><li>• 信用リスクを負担している</li></ul> <p>企業が事前に決定された報酬を稼得するのであれば、それは代理人である指標の1つとなります。</p>

## 潜在的な影響

新基準の下での指標は、既存のガイダンスに類似していますが、新しい観点で提供されています。これらの指標は、財またはサービスの支配が顧客に移転する前に、企業が当該財またはサービスの支配を獲得しているのかどうかの判断において企業に役立つように設計されています。この業界において、本人または代理人として行動しているかどうかの決定に関連する企業の判断は、とりわけ石油やガスを採掘する企業に輸送や流通などの付加価値サービスを提供する企業において増しているようです。

## 引渡し—運賃保険料込み条件(CIF)か本船渡し条件(FOB)か

企業は、財またはサービスが顧客に移転した時に(または移転するにつれて)、また顧客が財またはサービスの支配を獲得した時に(または獲得するにつれて)、収益を認識します。資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益(つまり、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)のほとんどすべてを獲得する能力を指します。

資源は、しばしば遠隔地で採掘され、長距離の輸送が必要となります。船舶による輸送は長期間を費やし多額のコストがかかる可能性があります。将来の輸送費に対応するための 2 つの主な類似した契約条件の形態、すなわち、運賃保険料込み条件(CIF)または本船渡し条件(FOB)があります。

CIF 契約では、売手企業が、最終目的地(例えば、精製業者または最終顧客)に財が到着するまでのコスト、保険、運賃を支払う責任を負います。FOB 条件の契約では、財が独立した運送業者に引渡される時点で売手企業は財を引き渡すことを意味します。買手はその地点から財に関するすべてのコストおよび損失リスクを負担する必要があります。

両アプローチとも契約条件上は、リスクおよび所有権、すなわち製品の支配が通常、船に積み込まれた時点で引き渡されることになります。しかし、新基準の下では、収益認識の時期は、取引条件によって変更になる可能性があります。輸送条件の違いは、どの当事者が運賃コストを負担するかにのみ影響を与えます。

### 運賃保険料込み条件(CIF)

新基準	現行の IFRS
<b>独立した履行義務の識別</b>  新基準では企業が別個の財またはサービスのそれぞれを独立した履行義務として会計処理することを要求しています。運賃サービスは、別個のサービスの定義を満たす可能性があります。	IAS 第 18 号は、収益の認識時期の主要な決定事項として、企業が財の所有に伴う重大なリスクと経済価値を買手に移転したかどうかに焦点を当てています。
<b>履行義務の充足</b>  企業は、顧客への約束した財またはサービスの移転によって履行義務を充足した時に、収益を認識します。財またはサービスは、顧客が財またはサービスの支配を獲得した時に移転します。新基準は支配の移転の指標を列挙しています。これには、支払いに対する無条件の義務、法的所有権、物理的占有、リスクと経済価値の移転、および顧客の検収が含まれます。  <i>財の販売:</i> 収益は支配が顧客に移転する時に一時点で認識されます。これは、一般的に、契約条件に従い買手が選択する輸送手段となる船に積み込まれた時、つまり、買手が財を支配する時点となります。  <i>輸送:</i> 輸送の履行義務は一般的に、一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を満たし、収益は顧客への移転の期間にわたり認識されます。当該要件が満たされない場合、履行義務は、一時点において履行されます。また収益は、顧客が財を受け取る時に認識される可能性が高くなります。	業界における実務では、売手が買手の代理として輸送中の財を保証する責任を依然として負っているとしても、財が輸送手段となる船に積み込まれた時点で所有に伴う重大なリスクと経済価値の移転が生じていました。このケースに該当することを保証するためには、取引条件を完全に理解することが要求されます。

## 潜在的な影響

新基準は通常、財を提供する履行義務について収益が認識される時点が変更になることは見込まれません。しかし、企業が輸送の段取りを行うまたは輸送を実行する責任を負っている場合、その企業が財および輸送サービスについて独立した履行義務を有しているかどうかを評価しなければなりません。これにより、財の支配が引き渡される時に収益の一部が認識され、輸送サービスに関連した収益の一部については一定の期間にわたり認識される可能性があります。輸送サービスが独立した履行義務とみなされる場合には、企業は、代理人として活動しているか本人として活動しているかの検討も行う必要があります。これも収益の認識時期および金額に影響を与える可能性があります。

輸送に関する独立した履行義務の存在を示す可能性のある要素には以下が含まれます。

- 輸送の提供に関わる乗り物または技術の専門性
- 輸送の提供と関連したコスト、距離、時間のレベル
- 顧客による輸送要素の除外や顧客自身による製品の回収が契約条件において可能であるかどうか

企業が企業自身の財を輸送するための（つまり、顧客への財の支配の移転前に）独立した履行義務は存在し得ません。

## 最近の動向

出荷および配送サービスの会計処理は、FASBとIASBによって議論がなされている最中です。FASBは最近、US GAAPの財務諸表作成者に、支配が顧客に移転した後に出荷および配送作業が発生する場合、約束した財またはサービスではなく、履行コストとして出荷および配送作業を会計処理する選択肢を提供する「実務上の便法」を提案しました。IASBは、類似の便法を提案しませんでした。これが問題となるかどうかを識別するためにIFRSの利害関係者に対してさらなるアウトリーチ活動を行う予定です。財務諸表作成者は、これらの議論における進展を注視し、会計上の影響を考慮しなければなりません。

## 設例—CIF 契約における収益認識の時期

**事例:** 企業の収益契約は CIF 条件に基づきます。原油は、沖合の作業所からパイプラインを通じて、顧客であるアジアの精製業者行きのタンカーに船積みされる港に輸送されます。企業は、原油が買手の施設でタンカー船からの荷卸し後 10 日で発行される請求書の金額の 90% について仮払金を受け取ります。契約には、原油の所有権は買手の施設で財を荷卸した時に引き渡されると明記された条項が含まれています。

**考察:** この収益契約は CIF 条件に基づくものであることから、売手が船積みに関連したコスト、運賃および保険料を支払わなければなりません。また、リスクおよび所有権、すなわち原油の支配が買手の施設での荷卸し時にのみ引き渡されるとする特定の条項も含まれます。つまり、収益は、荷卸した日に認識されることになります。このことは、取引条件が会計処理を決定することになるため、契約における取引条件を理解することの重要性を示しています。荷卸し時まで企業が財を支配している場合、輸送は独立した履行義務ではありません。



## 本船渡し条件 (FOB)

新基準	現行の IFRS
<p><b>履行義務の充足</b></p> <p>企業は、約束した財またはサービスを顧客に移転することにより、履行義務を充足した時に収益を認識します。財またはサービスは、顧客が当該財またはサービスの支配を獲得する時に移転します。</p> <p>新基準は、支払いに対する無条件の義務、法的所有権、物理的占有、リスクおよび経済価値の移転、および顧客の検収を含む、支配の移転の指標を列挙しています。</p>	<p>IAS 第 18 号は、企業が財の所有に伴う重大なリスクと経済価値を移転した時期に焦点を当てています。</p> <p>本船渡し条件 (FOB) の契約には、独立した運送業者への製品の引渡し時に買手が損失リスクを引き受け、その地点を超えて運賃や保険料を支払うことは買手の責任であることがしばしば明記されています。通常、財が独立した輸送業者に引き渡された地点が、所有に伴う重大なリスクと経済価値の移転が発生した時点とみなされます。これは売手がその地点で追加の義務を負わないためです。</p>

### 潜在的な影響

新基準により、財を提供する履行義務について収益の認識時期が変更となることは一般的に、想定されていません。しかし、企業は、輸送サービスが独立した履行義務であるかどうかを評価する必要があります。これにより、財の支配が引き渡される時に収益の一部を認識し、輸送サービスに関連した収益の一部については一定の期間にわたり認識する可能性があります。

### 設例—本船渡し条件 (FOB) 契約における収益認識の時期

**事例:** 企業の収益契約は本船渡し条件 (FOB) です。原油は、沖合の作業所からパイプラインを通じて、顧客であるアジアの精製業者行のタンカーに船積みされる港に輸送されます。

企業は、原油が目的地の港に船から荷卸された後 10 日で発行される請求書の金額の 90% の仮払いを受け取ります。顧客の支払い義務は、原油が船に積み込まれた時に発生します。

**考察:** 収益契約は本船渡し条件 (FOB) に基づきます。つまり原油の支配は、製品が船に積み込まれた時に移転します。これは、所有権、物理的占有および支払義務が買手に引き渡されることによって示されます。その結果、収益は運送業者への引渡し時に認識されるでしょう。

## 暫定価格による契約

製品の販売契約にはしばしば、暫定価格が含まれます。暫定価格は、以下のような様々な理由により発生する可能性があります。

- 製品の輸送に時間がかかるため、顧客が最終目的地における最終的な引渡日の市場価格で支払うことを希望する可能性があります。こうした状況において、暫定価格は、製品の支配が最初に移転した日に課されます。最終価格は一般的に特定の将来期間の平均市場価格または最終的な測定金額になります。
- 製品は精製前の状態で輸送され、構成要素の製品の最終的な品質は、最終目的地で詳しい評価が行われるまで分かりません。

新基準	現行の IFRS
<b>履行義務の充足</b>  販売契約は、新基準の範囲に含まれます。約束した製品の引渡しは単一の履行義務となります。収益は、履行義務を充足した時、つまり顧客が財の支配を獲得した時に認識されます。	暫定価格の製品の販売による収益は、所有に伴うリスクと経済価値の顧客への移転時に認識されます。これは通常、引渡日です。
<b>取引価格の算定</b>  企業は、取引価格を算定する必要があります。取引価格とは、取引において権利を得ると見込んでいる対価の金額です。  経営者は、暫定価格での契約に金融商品ガイダンスの範囲内の組込デリバティブが含まれるかどうかをまず考慮しなければなりません。石油・ガス企業は、その他の基準の区分および(または)測定ガイダンスをまず適用します。そして契約の残りの部分に収益基準のガイダンスを適用します。  取引価格は、将来の事象の結果によって変動性がある、または条件付きである可能性があり、暫定価格の契約はこれに該当する可能性があります。  変動対価は、制限の対象となります。制限の目的は、将来の期間における重大な戻入れが生じない「可能性が非常に高い」の範囲で、履行義務が充足される際に企業が収益を認識しなければならないということです。そうした戻入れは、履行義務について認識した収益の累計額の重大な下方修正がある場合に起こります。  変動対価である金額が存在するかどうかの判定、および存在する場合にはその金額は重大な戻入れの対象となるかどうかの判定には、判断が要求されます。新基準は、収益の戻入れの確率または大きさを増大させる可能性がある要因を列挙しています。  取引価格についての経営者の見積りは各報告期間において再評価されます。	収益は、コモディティの先渡市場価格または所有権が引き渡される日の精製前の製品の品質の見積りに基づき測定されます。  契約を決済するために先物市場価格が使用される場合に、暫定価格の契約は、それ以降の期間末ごとに、最新の市場価格を使用して修正され、通常、調整が収益において認識されることとなります。  最初の収益認識が製品の品質の見積りに基づく場合には、製品が引渡され、かつ最終的な品質が分かる時点で調整が行われます。多くの企業は、収益においてこのような調整を認識します。

## 潜在的影響

暫定価格が組込デリバティブや変動対価であると識別されるかどうかを判定するには判断が求められます。企業が、暫定価格が変動対価であると判定する場合には、見積られた取引価格が重大な戻入れの対象となるのかどうかを判定するために、さらなる判断が要求されます。これは引き渡される製品の最終的な品質が最終目的地で評価されるまで分からない場合には特に目的適合性がある可能性があります。価格が製品の品質を条件とする場合、変動対価となる可能性がより高くなります。

また、変動対価が無条件となり、それに従い、IFRS 第 9 号/IAS 第 39 号の範囲に含まれる金融資産であるとみなされた時点を識別するにも判断が要求されます。

暫定価格の特徴が組込デリバティブであることを示している場合、石油・ガス企業は、それらを継続して区別し、金融商品ガイダンスに従って、それらを認識および測定することが求められます。しかし、新基準では表示の要求事項が改訂されたことを考えると、顧客との契約から生じる収益において組込デリバティブの増減を表示することはもはや適切ではない可能性があります。

## 設例－暫定価格

**事例:** ある企業が 20X4 年 12 月 1 日に原油 200,000 バレルを販売する契約を締結します。最終価格は、引渡日から 3 か月後のブレント原油先物価格に基づき決定されます。

20X4 年 12 月 31 日に引渡しが行われ、原油の支配は、その日に顧客に移転します。最終的な請求が行われるのは、20X5 年 3 月 31 日です。当該企業の事業年度末は 12 月 31 日です。

12 月 31 日の石油先物価格(3 か月物)は、1 バレル当たり 62 ドルです。20X5 年 3 月 31 日の石油価格は 1 バレル当たり 70 ドルです。

**考察:** 契約の開始時(20X4 年 12 月 1 日)に、企業は、暫定価格の構造が、販売の主契約から区分されなければならない組込デリバティブを示しているのかどうかを判断する必要があります。収益は、石油の支配が顧客に移転し、履行義務が充足される日である 20X4 年 12 月 31 日に認識されます。対価が無条件となり、IFRS 第 9 号/IAS 第 39 号の範囲に含まれる金融資産となる時点を識別するために判断が要求されます。

企業が、暫定価格は変動対価であり、IFRS 第 9 号/IAS 第 39 号の範囲に含まれる金融資産ではないと判定する場合には、企業は以下を行う際に判断を適用する必要があります。

- 20X4 年 12 月 31 日における変動販売価格の見積り
- 重大な戻入れの可能性に関して、見積りが「可能性が非常に高い」に該当するかどうかの決定

20X4 年 12 月 31 日から 20X5 年 3 月 31 日の間に収益が重大な戻入れの対象とならない可能性が非常に高くなければなりません。企業が、20X5 年 3 月 31 日の最終請求の前の、20X5 年 1 月 31 日に結果報告を行うかぎりにおいて、取引価格の見積りおよび収益の制限は、再評価される必要があります。

## テイク・オア・ペイおよび類似の長期供給契約

長期販売契約は、石油・ガス業界において一般的です。生産者および買手は、供給および合理的な価格調整を確保するためにしばしば契約期間を1年以上として販売契約を締結する場合があります。そうした契約はしばしば、ビジネスを裏付けたり、特定の油田での活動を融資、開発、または継続するために基本的なものとなります。

契約は、通常、契約期間にわたり合意された価格で一定の数量の製品を販売することが明記されています。契約署名時の適切な基礎の仮定に重要な変更があった場合に生産者および(または)売手を保護するために、契約期間にわたってエスカレーション条項または価格調整に関連する条項がしばしば契約に含まれます。長期のコモディティ契約は、相手先に対して、契約に基づき引き渡されるコモディティの数量に関する柔軟性およびオプションを提供することがよくあります。

石油・ガス企業は引き続き、最初に、こうした契約は金融商品を表すのか、または金融商品基準の下で会計処理されるべき組込デリバティブを含むのか(例えば、数量に柔軟性がある契約に、現金や別の金融商品で相殺決済できる売建オプションが含まれているかどうか)を評価しなければなりません。さらに、石油・ガス企業は、こうした契約が特定の資産を使用する権利を示しているかどうか、またそれに従い、リース基準に基づきリースを構成するかどうかの評価を継続しなければなりません。

新基準	現行の IFRS
<p><b>契約の識別</b></p> <p>テイク・オア・ペイ契約との関連において、特定された最小限の金額のみが通常、1つの契約とみなされます。これは、この部分のみが契約上の強制可能な部分であるためです。契約における追加の数量を獲得するオプションは、そうしたオプションが顧客に重要な権利(例えば、増分となる値引き)を与えることがないかぎり、顧客がオプションを行使する時点で独立した契約とみなされる可能性があります。重要な権利がある場合、オプションは、元の契約における独立した履行義務として会計処理されなければなりません。</p> <p>製品の各単位は、独立した履行義務とみなされる可能性が高いです(例えば、原油のバレル)。これには、独立販売価格を使用して独立した履行義務に取引価格の合計を配分することが必要となります。</p>	<p>収益は、関連している製品(例えば、原油)の数量が引渡される際に認識され、それらは通常、市場価格または(契約において明記されている通り)固定価格で測定されます。</p>
<p><b>非行使部分</b></p> <p>顧客は将来において財またはサービスを受け取る契約上の権利を全部は行使しない場合があります。その未行使の権利は、非行使部分と呼ばれることが多いです。</p> <p>企業は、見積もった非行使部分を、行使される権利のパターンに比例して収益として認識する必要があります。経営者は非行使部分があるかどうか、および非行使部分の程度について判断できない可能性があります。この場合、企業は、非行使部分の最低限の金額を計上する必要性を含めて、変動対価の制限を検討すべきです。発生が見込まれない非行使部分は、顧客が残りの権利を行使する可能性がほとんどなくなった時に収益として認識されるべきです。このような評価は各報告期間において更新されなければなりません。</p> <p>これにより、テイク・オア・ペイ契約では、企業が、顧客がこれらの権利を行使しないという予想を実証できる場合、非行使部分が発生する時点よりも早い期間に非行使部分の金額に関連する収益</p>	<p>顧客が将来のテイク・オア・ペイ期間に数量の埋め合わせをすることができない場合には、未引取りで支払済みの製品の数量に関連する収益は、明記されたテイク・オア・ペイ期間の終了時に認識されます。顧客が将来のテイク・オア・ペイ期間において数量を埋め合わせする権利を得ている場合には、支払いが将来の数量に適用されるとき、または数量を埋め合わせする権利が失効するときに、収益は認識されます。</p>

## 新基準

## 現行の IFRS

を認識することができる場合があります。こうした契約の性質および顧客の行動を予想することに固有の不確実性を考慮すると、この要件を満たすのは困難である可能性があります。

### 潜在的な影響

新基準は、石油・ガス企業が履行義務および契約期間にわたり価格が変動する理由の識別において判断を適用することを要求しています。これらの判断により、取引価格の合計が独立販売価格（例えば先物曲線の利用）、契約価格、定額法またはその他の基礎に基づき配分および認識されるかどうかを決定します。石油・ガス企業は、契約に区分して会計処理しなければならない重大な金融要素が含まれるかどうかについても考慮しなければなりません（詳細は [In depth US2014-01](#) をご参照ください）。

### 最近の動向

コモディティに「一連の別個の財またはサービス」に関連するガイダンスを適用できるかどうかについて、現在、TRG が議論を行っています。詳細については [In transition US2015-06](#) をご参照ください。

## 開示

新収益基準には、多くの広範な開示要求があり、これらは、財務諸表の利用者が顧客との契約から生じる収益の認識および対応するキャッシュ・フローに関連した金額、時期および判断について財務諸表利用者が理解できるようにすることを目的としています。当資料では、より重要な開示要求の一部を以下に示しますが、当該リストは包括的ではありません。

開示には、以下の定性的情報および定量的情報が含まれます。

- 顧客との契約
- 顧客との契約に当該ガイダンスを適用する際に行った重要な判断および当該判断の変更
- 顧客との契約の獲得または履行のためにコストから認識した資産

新基準は、収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、認識時期、および不確実性が経済的要因にどのように影響を受けているかを描写する区分に収益を分解した開示を要求しています。新基準には、区分の選択方法に関するガイダンスが含まれています。

これらの開示要求は、IFRS の下での現在の開示要求に比べてより詳細になっており、経営者による判断にかなり焦点が当てられています。例えば、収益認識の金額および時期の決定において用いた見積りおよび行った判断に関して具体的に開示する必要があります。

新基準は、残存履行義務の金額、予想期間が1年以上の契約の履行義務の充足時期の予想、および残存履行義務の金額が収益として認識される時期の定量的説明および定性的説明の両方についても開示することを企業に要求しています。この要求事項は、長期契約が事業のかなりの部分を占める石油・ガス業界に重要な影響を与える可能性があります。

## 結論

上記の議論は、新基準のすべての要素に対応するものではありません。企業は、契約上の交渉、主要な指標（借入契約条項、保証、キャッシュパシティの事前資格審査）、税務、予算、統制およびプロセス、情報技術および会計を含めて、どのように新基準が現在の事業活動を変更する可能性があるのかを継続して評価する必要があります。

企業は、TRG の議論を注視することが奨励されます。TRG は、2014 年に、より多くの適用ガイダンスが必要かどうかの判定において FASB および IASB を支援するために設置されました。TRG は両審議会への正式な提言やガイダンスの発行をしません。TRG による議論のいかなる見解も権威あるものではありません。

企業は、2017 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度に属する最初の期中報告期間に新基準を適用することが要求されます。早期適用は認められます。

IASB は、2015 年 7 月 22 日の会議において、新基準の発効日を 1 年延期して 2018 年 1 月 1 日とすることに合意しました。企業が新基準を早期適用する選択肢は保持されます。

企業は、新基準を遡及適用するか、または簡素化アプローチを使用することが可能です。簡素化アプローチを使用した企業は、(a) 発効日時点におけるすべての既存の契約およびその後締結される契約に新基準を適用する、(b) 発効日における利益剰余金の期首残高において新基準適用の累積的影響を認識する、および(c) 新基準の下で会計処理される既存の契約および新しい契約について、新基準が適用される期間において影響を受けるすべての財務諸表の勘定科目に新基準を適用する影響を開示します。このアプローチを使用する企業は、財務諸表においてこの事実を開示しなければなりません。

## PwC の石油・ガス業界のプラクティス

PwC の石油・ガス業界のプラクティスは、世界 157 か国で 5,800 人を超える専門家により構成されています。PwC は、ファイナンシャル・タイムズ・グローバル 500 のリストに入る石油・ガス企業の 32% の企業を監査しており、世界中の数百社の企業にアシュアランス、アドバイザリー、税務サービスを提供しています。PwC の石油・ガス業界のプラクティスに関する詳しい情報については、[www.pwc.com/energy](http://www.pwc.com/energy) にアクセスしてください。

PwC は、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 195,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスの提供を通じて、企業・団体や個人の価値創造を支援しています。

### お問い合わせ

本資料に関してご質問がある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。

© 2015 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.