

Dataline

A look at current financial reporting issues

No. 2012-15
October 24, 2012

目次:

| | |
|--|----|
| 概要 | 1 |
| 要点 | 1 |
| 背景 | 1 |
| 現在の動向 | 2 |
| 変動対価の収益認識の制限 | 2 |
| 回収可能性 | 5 |
| 貨幣の時間価値 | 7 |
| 販売業者と再販業者の 契約の結合 | 9 |
| 契約変更 | 10 |
| 充足される履行義務の 進捗度の測定—特注の製造 およびアウトプット方法 | 11 |
| 充足される履行義務の 進捗度の測定—据付け未了 の資材およびインプット法 | 13 |
| 次のステップ | 14 |
| 質問 | 15 |
| 付録— 現在までの再審議の 決定事項 | 16 |

顧客との契約から生じる収益 再審議継続

概要

要点

- 2012年9月および10月、米国財務会計基準審議会 (FASB) および国際会計基準審議会 (IASB) (以下、「両審議会」) は会議を開き、収益認識に関する共同プロジェクトの再審議を継続しました。
- 両審議会は、変動対価の収益認識の制限、回収可能性に関連した特定の課題、貨幣の時間価値、販売業者と再販業者の契約、契約変更、および充足される履行義務の進捗度の測定について仮決定を行いました。
- 両審議会は、今後の会議で議論される予定である変動対価の収益認識の制限および受取債権の減損損失の表示に係る追加分析の実施をスタッフに依頼しました。また、ライセンス、取引価格の配分、開示および経過措置など、別の主要な論点が再審議されることになっています。
- 両審議会は2012年末までにすべての主要な再審議を完了する予定です。最終基準は2015年1月1日以降を適用日として、2013年上期に公表される予定です。両審議会が現在の立場を変えない限り、特定の救済措置はあるものの、完全な遡及適用が要求されることになるでしょう。両審議会は今後の会議で経過措置を再審議する予定です。

背景

.1 両審議会は、2011年11月に収益認識に関する再公開草案(「2011年公開草案」)を公表しました。両審議会は、意図せざる結果が生じることを回避するために再公表することを決定しました。[Dataline 2011-35](#)「Revenue from contracts with customers(顧客との契約から生じる収益)」を参照してください。収益基準案は、ガイダンス案の詳細な議論に関して再公表されました。そして[Dataline 2012-04](#)「Responses are in on the re-exposed proposed revenue standard(再公表された収益基準案に対する反応)」は、コメント・レターおよび円卓会議から受けたフィードバックに関して再公表されました。



.2 両審議会は、7月の会議で、別個の履行義務の識別要件を改善し、履行義務が一定の期間にわたり充足される場合の要件を明確化するとともに、収益基準案から不利な履行義務の評価を削除することを仮決定しました。また、両審議会はライセンスの会計処理について議論しましたが決定には至らず、このトピックについては今後の会議で引き続き再審議する予定です。この会議で行われた仮決定は、[Dataline 2012-07](#)「Revenue from contracts with customers – ‘Ready, set, redeliberate (顧客との契約から生じる収益 – 再審議スタート)」で議論されています。このDatalineの付録は、7月から現在までの両審議会の仮決定の内容を要約し、2011年公開草案と比較したものです。

.3 当Datalineは9月および10月の合同会議で行われた両審議会の再審議および仮決定、ならびに特定の産業に与える潜在的な影響について要約しています。これらの決定は暫定的なものであり、最終基準が公表されるまでに変更される可能性があります。

現在の動向

.4 9月および10月の両審議会による再審議では、一部の領域におけるガイダンス案の拡充ならびに明確化、およびそれ以外の領域における適用ガイダンスの提案に焦点が当てられました。そして、以下のトピックが議論されました。

- 変動対価の収益認識の制限
- 回収可能性および減損損失の表示に関するガイダンス
- 貨幣の時間価値の会計処理
- 販売業者と再販業者の契約の会計処理
- 契約変更に関するガイダンス
- 履行義務の充足に関する進捗度の測定

変動対価の収益認識の制限

.5 2011年公開草案では、変動対価または将来の事象の結果(例、値引き、インセンティブおよびロイヤルティ)に左右される対価の会計処理に関するガイダンスを提供します。変動対価の見積りは取引価格に含まれており、別個の履行義務に配分されています。変動対価は企業が当該金額の権利を得ることが合理的に確実である場合、収益として認識されます。企業が当該対価の権利を得ることが合理的に確実であるためには、類似の履行義務を持つ予測に役立つ経験が必要です。

.6 企業は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に判断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あまり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契約

.7 また、2011年公開草案には、特定の取引に対する当該原則の例外も含まれています。事後に生じる顧客による財またはサービスの売上ベースのロイヤルティと交換に知的財産のライセンスを供与する企業は、将来、顧客による財またはサービスの売上が発生するまで、ロイヤルティの支払いの権利を得ることは合理的に確実ではありません。

.8 コメント提出者は、収益の認識を裏付ける十分な証拠がない場合は、概ね、変動対価の収益認識の制限を支持しています。一部のコメント提出者は、「合理的に確実」が定量的と定性的のいずれを意図しているかが不明確としています。上記以外のコメント提出者は閾値として「合理的に確実」であることを検討する際に必要な証拠の水準に関する懸念を提起しました。「合理的に確実」という用語は現行の国際財務報告基準(IFRS)と米国会計基準(US GAAP)の下では定量的な発生の可能性の閾値という意味で使われますが、別の意味もあるため、コメント提出者の間で混乱の原因になりました。

仮決定

.9 両審議会は、変動対価の収益認識のガイダンスを明確にすることに同意しました。企業が類似した履行義務の経験を有しており、この経験が予測に役立つ、2011年公開草案と一致している場合、変動対価を収益として認識します。

.10 両審議会は、契約に変動対価が含まれている場合を明確にすることに同意しました。収益認識の制限は、変動価格の契約に加えて、履行義務が充足された後でも企業がすべての対価の権利を得るか否かが不明確である場合(例、特定の要件を満たす場合にのみ支払われる特定の業績ボーナス)の固定価格の契約にも適用されます。

.11 両審議会は、関係者の混乱に対応するために「合理的に確実な」という用語を削除することに同意しました。この用語の削除が収益認識の制限に影響を与えることはないと思われており、企業は権利を得ると見込まれる金額を決定するために、予測に役立つ経験を有しているか否かに焦点を当ててゆくことになります。

.12 両審議会は、企業の経験が予測に役立つか否かを決定するためのガイダンスの改善可能性について議論しました。両審議会のスタッフは、議論に対して3つの代替案を提案しましたが、決定を促す提案はしませんでした。3つの代替案は下記のとおりでした。

- *2011公開草案の質的評価*: 指標の維持による2011年公開草案の質的な評価の維持。ただし、制限に関わる原則を強化している
- *決定力のあるアプローチ*: 企業の経験が予測に役立たない場合の指標を削除し、発生の可能性が高い結果を評価することを企業に要求する。この評価は、結果として取引価格と著しく異なり得る合理的な発生可能性がある別の場合があるか否かを考慮し、そのような結果となる場合は、企業の経験の予測は役立たないと考える。
- *信頼性の閾値*: 企業の経験が予測に役立たない場合の指標を削除し、信頼水準(例: 信頼水準70% - 80%は「合理的信頼(reasonably confident)」または信頼水準80% - 90%は「高度な信頼性(highly confident)」)の特定により規範的な決定を行う)。

.13 建設工事契約を締結している関係者は、代替案に関して重要な懸念があることを提起しました。関係者は提案のそのような側面が2011年公開草案のモデルを根本的に変更させているものと考えたのです。

.14 審議会メンバーは、概ね、この領域で改善が必要であることに同意しましたが、企業の経験が予測に役立つ場合の見解は異なるものでした。表明された見解は以下のとおりです。

- 一部の審議会メンバーは、制限の目的は報告された収益に対する事後の訂正を制限するためであると述べました。審議会メンバーは、偶発的な金額は、偶発事象が解消されたときにのみ認識されるべきであると考えています。
- 他の審議会メンバー取締役は、2011年公開草案が経済的実質を反映するための合理的な判断が認められるためのガイダンスを提供しており、ガイダンスの明確化のみが必要だと考えました。
- 審議会メンバーの中には、企業の経験がどのように予測に役立つか否かを評価するのか、また、企業がその経験を評価するために契約ポートフォリオに目を向けるか否かに関して疑問を抱く人もいました。
- 大多数の審議会メンバーは特定の信頼性の閾値を含めることは支持しませんでした。また、企業の経験が特定の信頼性の閾値を満たすか否かを決定することは、自由裁量に基づいており、困難であると考えられるためです。

.15 どのようなときに報告企業の予測に役立つ経験となるのかということに関しては結論に至りませんでした。両審議会はスタッフに追加のアウトリーチおよび分析をし、将来の更なる議論のために具体例を作成することを依頼しました。両審議会による変動対価に関する議論には、ライセンス契約のうち売上に基づくロイヤルティの会計処理に関わるガイダンスの議論は含まれていません。

PwCの見解:

両審議会は、変動対価を含む一部の軽微な課題に関して決定を下しましたが、最大の課題の1つは未解決のままです。変動対価に関連する収益はいつ計上されるべきでしょうか。この課題に関して明確な立場を明らかにすることは、変動対価の契約の広範性を考慮すると、モデルを一貫して適用する上で重要です。

関係者は、今日、異なるモデルが存在するため、変動対価の認識に関してさまざまな見解を持っています。現在、偶発事象が解決される前に変動対価を認識している企業(たとえば、工事契約の会計処理を実施している企業)は、類似の取引に経験を反映するための判断を認めているため、2011年公開草案のアプローチを支持しています。特に現在、偶発事象が解消されるまで条件付の金額を認識していない企業は、投資家および規制当局による調査の観点からその判断に関して懸念を持っています。

PwCは、企業が認識する収益には、予測に役立つ経験に基づいて、企業が権利を得ると予測する金額に対する制限が課せられるべきであることに同意しています。PwCは、2011年公開草案に含まれている質的評価および関連指標では当該目的が達成され、報告企業による適切な判断水準が契約の経済性を反映することが認められると考えています。

産業界の視点

航空宇宙および防衛産業とエンジニアリングおよび建設

.16 航空宇宙および防衛産業とエンジニアリングおよび建設産業は、変動対価の収益認識の制限に関して2011年公開草案のガイダンス案を概ね受け入れました。これらの産業は現在、工事契約の会計処理を適用しており、合理的で信頼できる見積りが可能である場合(米国会計基準(US GAAP))または経済的便益を受ける可能性がある場合(IFRS)、収益に変動対価の認識を認めています。これらの産業は、今日の会計処理および2011年公開草案のいずれに対しても、著しく異なる結果を生じさせ得るスタッフの新しい提案に懸念を示しました。

.17 より規範的な要件は指標とは対照的に、これらの契約が変更されない場合、今日の基準と比較して収益の認識が遅れると考えている人が多数存在します。しばしば契約には、契約価格全体において重要なインセンティブ方式の支払いが含まれていることがあります。それらの金額を見積りおよび認識するための合理的な基礎がある場合、当該金額の認識の繰り延べは顧客との契約の経済性を反映しないという懸念があります。また、これらの産業の多くの契約に引き続いて適用される損失認識のガイダンスに加え、収益認識の制限の潜在的相互関係に関して多くの懸念が示されました。スタッフは、今後の会議で議題として当トピックを再び挙げる前に、こういった懸念をより理解するために、産業界との追加のアウトリーチの実施を計画しています。

回収可能性

.18 2011年公開草案では、企業は、収益に隣接する別個の表示科目に債権の減損損失に対する引当金を表示することを提案しています。当初に予想される減損および事後のその見積りの変更は、この表示項目に計上されます。2011年公開草案では以下のとおりに重要な財務要素を含む契約と含まない契約とが区別されています。

- 重要な財務要素を含まない契約: 売掛金の当初および事後の減損は、ASC310またはIFRS第9号/IAS第39号に準拠して決定され、収益に隣接する別個の表示項目に表示されます。
- 重要な財務要素を含む契約: 取引は収益要素と貸付金要素に区分されます。収益要素は、収益ガイダンスの適用範囲になります。貸付金要素は、金融商品基準の適用範囲になります。したがって、重要な財務要素を含む契約の受取債権の減損は、重要な財務要素を含まない契約とは表示が異なる可能性があり、収益の隣接には表示されません。

.19 コメント提出者は、概ね、収益に隣接する信用リスクの影響の表示には同意しておらず、企業には引き続き、受取債権の減損損失を売上総利益に影響を与えない営業費用として計上するように推奨しています。他のフィードバックでは、信用リスクの影響が損益計算書の本体で提示される必要があるか否か、また、開示が十分であるか否かに焦点が置かれています。幾人かのコメント提出者は、回収可能性がもはや収益認識に対する障害ではないことについて懸念を提起し、この閾値をガイダンス案に戻さなければならぬと考えています。

仮決定

.20 両審議会は受取債権の当初および事後の減損が財務諸表の同じ表示科目に示されなければならないことを確認しました。両審議会は、契約に重要な財務要素が含まれている場合、その表示を区別する必要があるか否かを決定するために尽力しましたが、減損損失が損益計算書のどこに表示されるべきかについては結論には至りませんでした。議論では以下の3つのオプションに焦点が置かれました。

| 損益計算書表示オプション | 審議会メンバーにより提起された懸念 |
|--|--|
| 営業費用に(現在の基準の表示と同様に)すべての減損損失を表示すること。 | 企業が特定の金額を回収することを予測しておらず、回収不能の金額の表示が関連収益から切り離されている場合、企業が権利を得られる金額で収益を表示することは誤解を招く恐れがある。 |
| 重要な財務要素を含まない契約から生じるすべての減損損失を収益に隣接して表示し、重要な財務要素を含む契約から生じるすべての減損損失を営業またはその他の費用の表示すること。 | このアプローチは、売上に関連した回収不能額の表示が支払条件に基づいて相違する場合、比較可能性に影響を与え得る。 |
| すべての減損損失を収益に隣接して表示すること。 | 重要な財務要素を含む財またはサービスの取引関連の減損損失は、基礎となる金融商品が経済的に同じ場合であっても貸付金の減損とは異なって表示される。 |

.21 両審議会は、スタッフにそれぞれの代替手段で要求される可能性がある開示などについて、詳細な分析を実行するように依頼しました。

.22 減損損失の表示に関する議論では、回収可能性が収益認識のための閾値でなければならないか否かの疑問が再提起されました。一部のボードメンバーは、スタッフが回収可能性の閾値が変動対価からの収益認識と一致する原則に則って用いられ得ると考えていることを示唆しました。両審議会はスタッフに当該閾値の潜在的な影響および閾値がモデルの主要原則と一致しているか否かの評価を依頼しました。今後の会議で詳細に議論される予定です。

.23 また、両審議会は、借手がローン(ノンリコースの売手融資)の支払いのために売手に担保を戻す場合に売手が提供した融資を含む契約に対して収益を認識すべき場合について考えました。両審議会は、顧客との契約が、当事者が契約に基づいて義務を履行すると確約している場合に存在しているか否かに関して追加の適用指針を提供していきます。また、両審議会はこの領域の収益ガイダンス案の範囲も明確にしていきます。支払条件において顧客の支払義務を遂行するという意思が確定していない場合、当事者は、契約に基づいて義務の履行を確約しない可能性があります。

PwCの見解:

収益に隣接する減損損失の表示により、契約に重要な財務要素がない場合、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。この表示は、収益と受け取る現金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。

回収可能性の閾値は、約束した財またはサービスの支配を顧客へ移転するまで収益認識を遅らせることによって、両審議会が提案した支配に基づく収益認識モデル案と矛盾する可能性があります。収益認識の障害である回収可能性に関して懸念を提起したコメント提出者はほとんどおらず、多数の財務諸表作成者は現行のガイダンスの変更案に賛成しています。

産業界の視点

不動産

.24 不動産産業のコメント提出者は、モデル案の下では、特にノンリコースの売り手ベースのファイナンス契約を含む顧客との契約を締結するUS GAAPに準拠する企業について、収益の「不適切な前倒し」になる可能性があることに対して懸念を示しました。コメント提出者は現行の会計処理の回収可能性の要求事項は、企業の契約に対する約束の最良の指標であるため、それらの取引の収益認識において適切であると考えています。

.25 契約当事者が各義務の履行を確約する時期を明確にすることは、契約が存在するか否か以外の提案されている収益認識モデルのステップを適用する前に、不動産企業が契約が存在するかどうかを評価する場合に有用です。

貨幣の時間価値

.26 2011年公開草案は、契約に重要な財務要素が含まれている場合、貨幣の時間価値を反映する必要があると提案しています。経営者は、特に契約に重要な財務要素があるか否かを決定するために以下の要因を考えなければなりません。

- 企業による顧客への財またはサービスの移転から顧客による財またはサービスの対価の支払いまでの期間
- 顧客が財またはサービスが移転された時に現金を支払った場合と、対価の金額が実質的に異なるか否か
- 契約の金利および関連した市場の一般金利

.27 また、2011年公開草案には、財またはサービスの移転から支払いまでの期間が1年未満の場合、企業が貨幣の時間価値を考慮しないことができる実務上の便宜も含まれます。

.28 多数のコメント提出者は、貨幣の時間価値の影響に対する会計処理の理論的な基準を認めているが、提案が広範囲にわたるものである上、極めて多くの取引にファイナンス調整が必要になるとの懸念を持っています。大多数のコメント提出者は、貨幣の時間価値を反映するコストが利用者の便益を上回ると主張しています。コメント提出者は両審議会にこの要求事項の削除を提言しました。また、実務上の便宜は、任意であり、適切な特例措置を提供しないので、削除を提案する人もいます。

仮決定

.29 両審議会は、契約に重要な財務要素が含まれている場合、貨幣の時間価値の影響に対して取引価格の調整を要求するという決定を確認しました。

.30 スタッフは、支払条件の主要な目的が顧客または企業にファイナンスを提供することである場合、ファイナンスの調整を企業に要求する取引だけに、提案の適用を制限するように両審議会に対し提言しました。スタッフは、これによってガイダンスの適用範囲が広すぎるという懸念を和らげることができると考えています。両審議会は、この提言を却下し、スタッフに契約に重要な財務要素が含まれる場合について例示で説明するように要請しました。

.31 両審議会は、財またはサービスの移転の時期が顧客の自由裁量である場合、財またはサービスに対する前払金を受け取る企業は、貨幣の時間価値の影響を反映させる必要はないことを明確にしました。このような契約の実務例としては、顧客がプリペイドのテレフォンカードを電気通信会社から購入し、前払いで自由に通話する場合があります。また、別の事例として、企業が付与するポイントを顧客が自由裁量で商品と交換できるカスタマー・ロイヤルティ・プログラムという場合もあります。そのような企業は支払いと履行との間の期間が著しく乖離し得る場合でさえも、貨幣の時間価値の会計処理は要求されません。

.32 両審議会は、実務上の便宜を維持し、契約期間が1年を超えるが、支払と履行との間の期間が1年以内である契約に適用されることも明確にしました。

.33 また、両審議会は、受取利息が財またはサービスの売上による収益とは別個に表示されるが、受取利息が収益の1つとして表示されることは妨げないという提案を明確にしました。ガイダンス案は、企業が金融サービス会社と同様、通常の事業活動において受取利息を生成する場合、受取利息を収益として表示することを妨げないと提案しています。

PwCの見解:

契約、特に長期契約あるいは財またはサービスが引渡される複数の要素のある契約、および契約期間に受け取った現金の支払いに、重要な財務要素が存在するか否かを決定することは困難な場合があります。経営者は、1年を超える時間差があり、それが重要な財務要素の存在を示唆し得るかを決定するために現金の支払いに関して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。これには前払いの支払いを受け、かつサービスが一定の期間にわたり提供される取引が含まれます。

FASBは、コメント提出者の適用の幅に関する懸念を認めました。IASBは、関係者が懸念しているのにもかかわらず、貨幣の時間価値の会計処理が長期間にわたりさまざまなIFRS基準(IAS第18号「収益」を含む)に含まれており、IFRS適用企業に重要な変更を導入するべきではないと念を押しました。

両審議会はこの領域のスタッフが作成した例に賛成するか否か、検討しているところです。特に現在のUS GAAPおよびIFRSにおいて貨幣の時間価値を異なる適用としていることを鑑みると、どのようなものを「重要な財務要素」とみなすかということについて異なる見解を持つ可能性があります。

産業界の視点

エンタテインメントおよびメディア

.34 エンタテインメントおよびメディア産業における多くの企業は、貨幣の時間価値のガイダンス案の影響を受ける可能性があります。放送局にテレビ・シリーズのライセンスを供与する企業が、コンテンツを事前に納品するのに対し、支払を1年を超える契約期間にわたり受け取る場合、貨幣の時間価値の影響を会計処理する必要がある場合があります。

電気通信

.35 電気通信産業の企業は、貨幣の時間価値のガイダンス案の影響を受ける場合があります。一定期間の電話サービスの購入義務を顧客に確実に履行してもらうために、割引価格で携帯電話を販売する企業は、貨幣の時間価値の影響を考慮する必要があるかもしれません。携帯電話に配分された金額がサービス期間にわたり支払われると仮定すると、時点相違が携帯電話の支配の移転と支払いとの間に生じます。これらの状況において財務要素を決定するのは困難かもしれません。

金融サービス

.36 金融サービス産業の企業は、通常の業務において受取利息を生みだします。重要なファイナンスの利息の構成要素を収益とは別に表示するための2011年公開草案の要求事項は、特に受取利息を収益として表示できるか否かに関して金融サービス産業の企業が懸念したものでした。両審議会はこういった懸念を和らげるために、その提案については、受取利息を収益として表示することを妨げないことを明確にしました。

販売業者と再販業者の契約の結合

.37 2011年公開草案は、契約が同時またはほぼ同時に、同一の顧客(または関連当事者)と締結され、下記の基準を1つ以上満たした場合のみ、契約を結合し、単一の契約として会計処理することを提案しています。

契約は、単一の商業的目的を有するパッケージとして協議されています。

- 1つの契約で支払われる対価の金額は、もう1つの契約の価格または業績により決定されます。
- 別々の契約で約束された財またはサービスは単一の履行義務です。

.38 多くの場合、財またはサービスを最終消費者に提供しているが、約束された財またはサービス自体を直接提供または履行していないため、コメント提出者の中には懸念を持っている人が何人かいます。両審議会はこのような状況でどのように基準を適用するつもりであるか、コメント提出者はその明確化を求めました。

.39 両審議会は、企業が、契約上主要な財またはサービスとは別に販売インセンティブとして提供された財またはサービスを会計処理するべきか否かを考慮していたことがありました。両審議会は、企業はどのように会計処理するべきではないという結論に至りました。一部のコメント提出者は、契約上、これらの販売インセンティブを主要な財またはサービスとは別に会計処理するべきであると考えています。

.40 顧客または顧客から企業の財またはサービスを購入している別の当事者に支払われた現金対価は、区別できる財またはサービスに支払われていない限り、2011年公開草案の下では取引価格の減額として会計処理されます。一方、財またはサービスを提供するという約束は、追加の履行義務として会計処理されます。財またはサービスを顧客に提供するという約束は、企業が財またはサービスを顧客に直接提供しない場合、顧客に現金を支払う約束と同様に会計処理するべきであると考えているコメント提出者がいます。

仮決定

.41 両審議会は、明示的か暗示的かに係らず、顧客が自分の顧客に再販売または提供できる財またはサービスを提供するという提案など、契約上のすべての約束は、別の当事者が充足した場合でも履行義務であることを明確にしました。両審議会は当該約束が顧客に現金を支払うという約束とは異なる点に注目しました。区別できる財またはサービスに対する代金として支払われない限り、顧客に現金を支払うという約束は履行義務でなく、取引価格の減少として会計処理されます。

.42 また、両審議会は、契約開始時に交わされた契約上の約束の会計処理は、契約開始時に予測されずに事後に交わされた約束の会計処理とは異なる可能性があるという結論に至りました。契約変更のガイダンスは、契約開始後に交わされた約束に適用されるべきです。

PwCの見解:

基準案に対して両審議会在明確にしたことで、2011年公開草案の内容が変わることはありませんでした。第三者が信頼する最終消費者に財またはサービスの提案を提供する企業は、財またはサービスに取引価格の一部を配分し、財またはサービスが提供または履行されるにつれて収益を認識する必要があります。こういったインセンティブを提供している一部の企業は、提案モデルが現在の実務よりも複雑であると考えられるかもしれません。

産業界の視点

自動車

.43 多くの自動車製造業者は、ブランドの販売代理店から自動車を購入した顧客に無料でメンテナンスを行うなどのサービスを提供しています。自動車産業では、無料でメンテナンスを行うことは現金払い戻しと同じと考えています。したがって、特に製造業者が最終消費者に無料のサービスを提供しない場合、現金インセンティブと同様の会計処理をするべきだと考えています。両審議会はこういった提供は約束されたサービスであるとの確認を明確にしました。販売代理店のネットワークを利用して無料のメンテナンスなどのインセンティブを提供している製造業者は、メンテナンス・サービスを行わなくても別個の履行義務としてその提供を会計処理する必要があります。

契約変更

.44 契約変更は別個の履行義務の追加が生じ、価格が義務の独立販売価格を反映する場合、2011年公開草案の下では別個の契約として処理されます。それ以外の場合、契約変更は、事実および状況により、将来に向けて、もしくは、累積的キャッチ・アップ方式で、当初の契約に対する調整として会計処理されます。

.45 コメント提出者は、ガイダンス案の複雑性に対して懸念を示しましたが、ガイダンスの概念的根拠に対しては異議を唱えることはありませんでした。未承認または係争中である範囲や価格の変更の会計処理に関して疑問が提起されました。適用ガイダンスは、当事者が契約に対して範囲の変更を承認する場合には有用であるが、価格(一般に「価格が未定の変更指図」と呼ばれる)および係争の会計処理(契約請求権)には同意していないと考えるコメント提出者がいます。

仮決定

.46 両審議会は、「契約請求権」(たとえば、企業が顧客の都合による遅れ、変更、仕様およびデザインの誤謬に対する追加的な対価を求めている場合など)からの変更に対する追加的なガイダンスの提供を考慮しました。両審議会は2011年の公開草案のガイダンスでは、こういった状況に適切に対処していると考えているので、契約変更に対するガイダンスの維持を決定しました。両審議会は、契約請求権を含め、契約変更は、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、契約に対する当事者の強制可能な権利および義務を生じさせるか、変更されるときに、承認されるということを明確にしました。両審議会は、契約請求権による契約変更を例示する実施例を含めることを検討していきます。

.47 また、両審議会は取引価格のみに影響を与える契約変更はその他の契約変更と同様に会計処理するべきであることも明確にしました。価格の変更は、残存する履行義務が区別できるかによって、将来に向けて、または、累積的キャッチ・アップ方式のいずれかで会計処理されます。

PwCの見解:

両審議会は2011年公開草案のガイダンスの内容を変更しないことを決定しましたが、関係者がガイダンスの準拠が困難であると考えた領域において明確化しました。これらを明確にすることで、企業はガイダンス案の理解をさらに深めることができますが、変更は、将来に向けて、または、累積的キャッチ・アップ方式のいずれかの方法で、会計処理するべきであるか否かを決定しました。

産業界の視点

航空宇宙および防衛産業とエンジニアリングおよび建設

.48 航空宇宙および防衛産業とエンジニアリングおよび建設産業における契約変更には、未承認または係争中の範囲または価格の変更が多数あります。これらの変更は、契約者が関連サービスを提供した後に同意されることが多く、コメント提出者は、これらの変更の会計処理案が不明確であり、既存のガイダンスの継続を推奨していると考えています。既存のガイダンスは、IFRSおよびUS GAAPのもと、類似しており、特定の状況において未承認の請求または変更指図の金額の認識を認めています。

.49 両審議会がこの領域で決定したことで、当該産業の企業の懸念は軽減されそうにありません。経営者は、変更のガイダンスを評価し、関連収益を認識する前に、請求または価格が未定の変更指図などの変更が、文書、口頭による場合や企業の慣習的な事業慣行によって承認されるか否かを決定する必要があります。

充足される履行義務の進捗度の測定—特注の製造およびアウトプット方法

.50 2011年公開草案では、一定期間にわたり充足される履行義務の目的は、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。進捗度の測定方法には、以下があります。

- 生産単位または引渡単位、契約上のマイルストーン、または履行の調査に基づいて収益を認識するアウトプット法
- 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

.51 一部のコメント提出者は両審議会に対して、製造契約、またはベンダーが大量の同質的財を製造する、一定の期間にわたり充足される履行義務の要件も満たす契約において、「引渡単位」を進捗の測定に用いることができるか否かを明確にするように要求しました。また、コメント提出者はこの測定が用いられる場合の関連生産費用の会計処理にも追加的なガイダンスを要求しました。

仮決定

.52 スタッフは実務上の便宜として、ベンダーが大量の同質的財を製造し、その製造が一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を満たす場合、「引渡単位」の測定方法の適用を認めるように提案しました。両審議会は、この提案は履行義務が一定期間にわたり充足される場合のガイダンスを回避しているように思われるため拒否しました。したがって、一定期間にわたり充足される履行義務の要件を満たす大量の同質的財を有する製造業者は、進捗度の測定方法による財またはサービスの顧客への移転を描写するよう、内容を評価する必要があります。移転が製品の引渡し時にならない可能性もあります。

PwCの見解:

顧客の仕様(たとえば、契約製造業者)に対して大量で同質的財を生産する企業が、その生産において一定期間にわたり充足される履行義務の要件を満たし得ることを意外に思うかもしれません。これは以下の事実に当てはまります。(1)このような財は、カスタマイズを考慮すると、企業にとって他に転用できないことが多い、および(2)契約の支払条件が、契約が解約された場合に現在までの履行に対する支払いを提供する保護条項を含む可能性がある。

両審議会は、こういった状況について一般的な結果になり得る場合、実務上の便宜を含まないと決定しました。この種の財を製造する企業は、財が顧客に引渡された時よりもむしろ、生産されるにつれて収益として認識することを要求される可能性があります。このガイダンス案により経済的に類似する契約から異なる結果が生じる可能性があります。支払条件の僅かな差異により、財が一定期間にわたり充足される履行義務として会計処理される場合と、棚卸資産として会計処理される場合があります。

他に転用できないカスタマイズされた財を製造する企業Aを例にとります。カスタマイズされた財の製造サイクルが短いため、期末の仕掛品はどれも重要ではありません。企業Aの契約条件では、契約が解約された場合は、顧客はすべての完成品および仕掛品に係る費用プラス利益を支払うことが要求されています。生産中の財が一定期間にわたり充足される履行義務要件を満たし、支配が移転されるにつれて(財が生産されるにつれてその可能性が高くなる)、収益は認識される。

また、他に転用できないカスタマイズされた財を製造する企業Bの状況と比較してみましょう。企業Bは契約条件を構築しているため、顧客はすべての完成品に係る費用プラス利益を支払いますが、企業Bは、契約が解約された場合、仕掛品の現金払い費用を払い戻すだけです。仕掛品の利益は、企業Bおよびその顧客にとって重要ではありません。生産中の財が一定期間にわたり充足される履行義務の要件を満たさずに、支配が顧客に移転される時(引渡した時点を含む)、収益として認識されます。

他に転用できない資産で、現在までに完了した履行に対する支払いを受ける権利を伴う場合、その定義案が意図せざる結果を招く可能性があります。その理由は、資産が他に転用できない場合、定義案が顧客の防御権(他の顧客への移転を防止する契約条件など)を決定要因とみなすためです。この定義では、顧客の防御権が支配を決定しないため、支配が移転する時点での収益認識と矛盾することになります。

充足される履行義務の進捗度の測定－据付け未了の資材およびインプット法

.53 また、2011年公開草案はインプット法も進捗度の測定に用いられ、財に関連するサービスの履行前に顧客が支配する据付け未了の資材がある場合のガイダンスも提案しています。下記の場合、収益は資材のコストの範囲で認識される必要があります。

- 財のコストが履行義務を充足させるための予想コストに対して重要である
- 企業が別の企業から財を調達し、財の設計および製造に深く関与していない

.54 コメント提出者は、据付け未了の資材の利益マージンを認識しないことが契約上の経済的実質を反映しない場合が多いため、据付け未了の機器のガイダンス案には通常、同意しません。懸念事項は、企業が大きな部品を下請けに出さずに自ら造る場合、異なる会計処理が生じ得ることです。利益は、下請けに出された部品ではなく、企業が造った部品において認識され得ます。

仮決定

.55 両審議会も据付け未了の資材のガイダンスの明確化に同意しました。受け取ったフィードバックにより、このガイダンスが両審議会の意図よりも広く解釈されていることが示されています。単に顧客への移転を描写する財またはサービスの進捗度の測定に含めることで、ガイダンスを進捗度の測定の目的にさらに厳密に合わせることを明確にしていますが、ある状況下では、認識される財の費用と同額の収益が生じ得る可能性があります。また、両審議会は、この明確化に一致する適用ガイダンスに含まれる実施例を改訂することにも同意しました。

産業界の視点

航空宇宙および防衛産業

.56 ほとんどのコメント提出者は進捗度の測定案に同意していますが、両審議会に、「引渡単位」の進捗度が適切な場合を明確にすることを要求しています。また、両審議会は、このような方法が進捗度を測定するために使用する場合のコスト認識のタイミングについても疑問を持っています。契約コストが履行コストとして発生時に費用計上されることに、多くのコメント提出者が懸念を表明しています。引渡された、または生産された単位数に基づき進捗度が測定された場合は、収益認識より先にこの費用計上が起こる可能性があるからです。これは、現行の契約に基づく会計ガイダンスからの変更です。これについて多くのコメント提出者は、契約履行中にマージンを歪め、そのため一定期間にわたり充足される契約の経済性を反映しないと考えています。これらのコメント提出者は、契約における単一の全体の利益マージンを反映させるために契約コストを認識する体系だった合理的なアプローチを使用することを企業に認めるよう提言しています。

.57 両審議会は、公開草案のガイダンスが維持されたため、こういった懸念には対応しないと決定しました。履行義務が一定期間にわたり充足される場合、契約を評価し、顧客への財またはサービスの移転を描写する進捗度の測定を選択する必要があります。

エンジニアリングおよび建設

.58 多数のエンジニアリングおよび建設契約における共通点は、具体的には、プロジェクトの財を建設するために、下請業者など、第三者を利用することです。このような財は、これらの商品を設計、加工、建設するための長い準備期間またはその他要因により、長期間据付け未了のままであった可能性があります。基準案では企業に対してこの種の据付け未了の資材のコスト範囲でのみ収益を認識することを要求しています。

.59 コメント提出者は、通常、契約が典型的な入札で、全体の利益目的で交渉されている場合、特に、プロジェクト用に生産された財においては、全体の契約上の利益マージンと一致する利益が認識されるべきであると考えています。特にプロジェクト用にカスタマイズされた資材の移転は、履行義務の充足に向けた進捗を示しているため、当該進捗度における利益の認識が含まれる必要があります。

.60 両審議会が据付け未了の資材のガイダンスの明確化を決定したことは、この産業内における企業が持ついくばくかの懸念の払拭に有用であるはずですが、履行義務の充足に向けた進捗度の測定を目的としたこのガイダンスに合わせることで、経済性のない結果を回避することに役立つはずですが。

消費者産業製品および他の契約製造業者

.61 特定の顧客のためにカスタマイズされた製品の製造を担うコメント提出者の多くは、一定期間にわたり充足される履行義務のガイダンスに関して潜在的な意図せざる結果が生じることを懸念しています。このようなカスタマイズされた製品の契約の多くは一定期間にわたる認識要件を満たすことが可能です。その理由は生産されている財が他に転用できず、解約時に履行された業務に対する支払権利を提供する契約条件があるからです。

.62 「他に転用できる」と定義される方法によって、一定期間にわたり充足される履行義務の要求事項を満たす契約を保有する企業は、顧客への財またはサービスの支配の移転(製品の引渡し時でない場合もある)を描写する進捗度を選択する必要があります。

.63 このようなケースの収益認識のパターンは、現行のガイダンスに基づいた引渡し時の認識から、財の生産につれて認識へと移行する可能性があります。契約製造業者は顧客のために棚卸資産項目を製造しており、顧客も取引を棚卸資産の購入とみなしていると考えています。また、会計処理モデルはこの共通した理解を反映しなければならないと考えています。

.64 また、コメント提出者も、企業が最終製品またはサービス導入のための設備を「そのまま手を加えず」提供している下請業者を利用する場合の据付け未了の資材のガイダンスには同意していません。基準案では、この履行義務の収益認識が下請業者から取得した設備コスト(すなわち、利益マージンは0パーセント)と同等であることを要求しています。下請業者は、企業は顧客に設備を引渡すだけでなくターンキー・ソリューションを提案するべきであると強く主張しており、コメント提出者は、この下請業者から購入した財に利益マージンを配分しないことには同意していません。

.65 このガイダンスと充足される履行義務に関する進捗度の測定の目的とをさらに整合させるために、据付け未了の資材のガイダンスを明確化するという両審議会の決定は、コメント提出者が提起した懸念に対応するために有用であるはずですが。

次のステップ

.66 両審議会の再審議プランには、依然として議論すべきいくつかの主要な論点が含まれています。これらの論点にはライセンス、変動対価からの収益認識の制限および回収可能性に関する議論と開示および経過措置に関する議論が含まれています。

.67 最終基準は、2013年の上半期に公表される予定です。両審議会は、今後数か月にわたり再審議を継続させ、より重要度の高い変更のいくつかについて対象を絞ったアウトリーチを実施する予定です。

質問

.68 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(1-973-236-4377または1-973-236-7804)までお問い合わせください。

付録

現在までの再審議の決定事項

以下の表は、現在までに両審議会が到達した決定事項を要約したものです。これらの決定は暫定的であり、最終基準が公表されるまでに変更される可能性があります。

| トピック | 2011年11月公開草案 | 仮決定 |
|-------------------|--|--|
| 顧客との契約の識別 | <p>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。</p> <ul style="list-style-type: none">• 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 | <p>両審議会は契約の当事者がそれぞれの義務を履行すると確約した場合を示す指標を含めることを決定した。</p> <p>検討される指標の一部は以下のとおりである。</p> <ul style="list-style-type: none">• 支払条件は、顧客の意図に関する不確実性を反映しているか否か• 当事者のビジネス・モデルを考慮して締結する契約事由• 類似取引を実行する顧客の経験または経験不足 |
| 流通業者および再販業者との契約結合 | <p>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。</p> <ul style="list-style-type: none">• 契約が単一の商業的な目的でパッケージとして交渉される• 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• 別個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 | <p>両審議会は、顧客が自身の顧客に再販または提供できる財またはサービスの提供など、たとえ財またはサービスを提供するというすべての約束が別の当事者によって充足される場合であっても、履行義務であることを明確にした。これらの約束は顧客への現金の支払いの約束とは異なり、区別できる財またはサービスへの支払でない限り、取引価格の減少として会計処理される。</p> |

| トピック | 2011年11月公開草案 | 仮決定 |
|--------------------|--|--|
| <p>契約変更</p> | <p>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。そうではない場合、この変更は、事実および状況によって、当初の契約への調整として、累積的に一時点で収益を修正する(累積的キャッチ・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)かのいずれかの方法により会計処理される。</p> | <p>両審議会は、契約変更に関する2011年公開草案のガイダンス案の維持を決定した。また、両審議会は契約請求権を含む契約変更は、当事者の強制可能な権利および義務を生じさせる、または変更する(その変更は、当事者が書面による場合もあれば、口頭による場合、または慣習的な事業慣行からの含意による場合もある)ときに承認されることを明確にすることも決定した。また、両審議会は、契約請求権および/または価格変更要求による変更に対応する例示を含めることを検討していく。</p> <p>また、両審議会は取引価格にのみ影響を与える場合の契約変更の会計処理は、他の契約変更と同様に会計処理されるべきであることを明確にした。価格の変更は、残りの履行義務が区別できるか否かに従って、将来に向かって、または累積キャッチ・アップ方式によって会計処理される。</p> |

| トピック | 2011年11月公開草案 | 仮決定 |
|--------------------------|---|--|
| <p>別個の履行義務の識別</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"> • 企業は、通常、財またはサービスを別個に販売している • 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 <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"> • 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 • 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 | <p>両審議会は、以下の要件の両方を満たす場合においてのみ、企業は、約束された財またはサービス(あるいは、財またはサービスの束)を別個の履行義務として会計処理しなければならないと決定した。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 顧客が、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入手可能な他の資源と一緒に得ることができるため、約束された財またはサービスは区別可能である • 約束された財またはサービスが、契約の中のその他の約束された財またはサービスと高度に依存または相互関連していないため、約束した財またはサービスは契約に照らして区別できる <p>両審議会は、契約に照らして約束された財またはサービスが区別できるかどうかの評価は、以下の指標によって裏付けられなければならないことを合意した。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業は、財またはサービスを統合する著しいサービスを提供しない • 顧客は、契約中の他の約束された財またはサービスに著しく影響を与えることなしに、財またはサービスを購入すること、または、購入しないことを選択することができた • 財またはサービスは、契約中の約束された他の財またはサービスを著しく修正またはカスタマイズしていない • 財またはサービスが、以下の2つの両方の条件に合致するような、契約の中で約束された、連続的に引渡される一連の財またはサービスの一部ではない <ol style="list-style-type: none"> 1. 顧客にこれらの財またはサービスを移転する約束は、一定期間にわたり充足される履行義務である 2. 企業はこれらの財またはサービスの顧客への移転を描写するために、同じ進捗度の測定方法を使用する <p>両審議会は、複数の区別できる財またはサービスが顧客に対して同じパターンで移転されている場合、それらを単一の履行義務として会計処理することを企業に認める実務的な便宜の削除を決定した。</p> |

| トピック | 2011年11月公開草案 | 仮決定 |
|----------------|--|---|
| 回収可能性 | <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的変動は、(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> | <p>両審議会は当初および事後の受取債権の減損が財務諸表の同じ表示科目に示されなければならないことを確認した。しかし、両審議会は減損が損益計算書に表示されなければならないか否かに関しては結論に至らなかった。この議論により、回収可能性が収益認識の閾値でなければならないか否かの問題が再び提起された。両審議会はスタッフに回収可能性の閾値の潜在的な結果の評価など、詳細な分析を実施するように依頼した。今後の会議において詳細な議論を計画している。</p> |
| 貨幣の時間価値 | <p>契約が重要な財務要素を含む場合には、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、顧客による支払と約束した財またはサービスの移転との間の期間が1年以内となる場合には、取引価格の測定に貨幣の時間価値を反映する必要はない。</p> | <p>両審議会は、財やサービスの前払いを受けた企業は、財またはサービスが顧客の自由裁量で移転される場合には、貨幣の時間価値の影響を反映する必要がないことを明確にした。</p> <p>両審議会は、期間が1年を超える可能性がある契約に対して、支払と履行との間の期間が1年以内である場合には、実務上の便宜を適用することができることを明確にした。</p> <p>両審議会は、受取利息を収益の構成要素として表示することを妨げないことを明確にした。</p> |

| トピック | 2011年11月公開草案 | 仮決定 |
|----------------------------------|---|--|
| <p>一定の期間にわたり充足される履行義務</p> | <p>履行義務は、次の場合には、一定の期間にわたり充足される。(a)企業の履行により顧客が支配する資産が創出または増価される、(b)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。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 | <p>両審議会は、企業が履行義務を一定期間にわたり充足するか否か、つまり、収益を一定期間にわたり認識するか否かを決定するための要件について、以下のように改善することを決定した。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業の履行により、資産が創出されるかまたは増価し、資産の創出または増価につれて顧客が当該資産を支配するかどうかを検討する要件を維持する • 「便益を同時に受け取り消費する」要件と「他の企業が実質的にやり直す必要がない」と提案された要件を、「純粋なサービス」契約に適用する1つの要件に統合する • 「転用できる」の要件と「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」の要件を1つの要件に統合することで、より密接に関連づける <p>両審議会はさらに、「転用できる」と「現在まで完了した履行について支払いを受ける権利」の解釈を明確化することも決定した。たとえば、</p> <ul style="list-style-type: none"> • 「転用できる」については、企業が製造プロセスの全体を通して部分的に完成した資産を他の顧客に再度振り向けることが可能か否かを、契約開始時に評価する • 支払いを受ける権利は強制可能なものでなければならない。当該権利の強制可能性を評価する際、企業は、契約内容だけでなく、契約内容を覆う法律ないし法的判例も考慮しなければならない |

| トピック | 2011年11月公開草案 | 仮決定 |
|--------------------------------|---|--|
| <p>履行義務充足に関する進捗度の測定</p> | <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"> • 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 • 履行義務の充足に対するインプット(たとえば、経過時間、費消された資源、費やした労働時間、発生コスト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 <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、進捗度の測定から除外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、関連するサービスと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> | <p>両審議会は、一定の期間にわたり充足される履行義務に関する進捗度の測定について公開草案のガイダンスを変えないことに同意した。両審議会は、「生産単位」または「引渡単位」などの方法では、以下の環境下で充足される履行義務において企業の履行に対して適切な代替数値を提供できることを暫定的に決定した。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 「生産単位」法では、報告期間末の仕掛品の価値が重要でない場合、企業が履行について適切な代替数値を提供できる場合がある • 「引渡単位」法では、以下の場合に企業の履行について適切な代替数値を提供できる場合がある <ol style="list-style-type: none"> 1. 報告期間の期末日の仕掛品の価値が重要でない 2. 報告期間の期末日に生産されたが、まだ顧客に引渡されていない単位の価値が重要でない <p>また、両審議会は、据付け未了の資材、仕損、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描写する進捗度の測定の目的をさらに満たすためにインプット法を用いた場合の非効率性の会計処理を明確にすることにも同意した。</p> |
| <p>収益認識の制限</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「合理的に確実(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「合理的に確実」となる。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業が類似した履行義務の経験を有している • 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 <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に知的財産を使用できるライセンスに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確実となる。</p> | <p>両審議会は、履行義務が充足された後でも対価に対する権利を得るか否かが不確実である場合、変動価格の契約および固定価格の契約に対してこの制限を適用することを明確にすることに同意した。また、両審議会は現行のIFRSおよびU.S.GAAPのガイダンスの下では、「合理的に確実な」という用語が異なる意味を持つ場合の混乱を回避するために当用語を削除することにも同意した。</p> <p>両審議会は、企業の経験が権利を付与される変動対価の金額の予測に役立つ場合を決定するためのガイダンスを拡充することについて討議した。両審議会が追加のアウトリーチを実行した後の会議で詳細な論議が行われる予定である。</p> |

| トピック | 2011年11月公開草案 | 仮決定 |
|---------------------------|--|--|
| ライセンス供与および 使用権 | <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> | <p>両審議会は、ライセンスの会計処理の適用ガイダンスに対して実行可能な改善に関して議論した。両審議会はスタッフに追加的な分析を行い、このトピックを今後の会議の議題に再度挙げるように指示した。</p> |
| 不利な履行義務 | <p>企業は、一定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なければならない。その履行義務が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"> • 履行義務を充足することに直接関連するコスト • 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 | <p>両審議会は、このガイダンスを収益基準の適用範囲から削除することを決定した。</p> <p>その結果、IASBは、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における不利な契約の要求事項を、収益基準が適用されるすべての顧客との契約に適用すべきであると決定した。</p> <p>FASBは、顧客との契約から生じる損失の認識に関連した現行のガイダンス(これには、Subtopic 605-35「収益認識—建設型契約および製造型契約」における建設型契約および製造型契約に関連するガイダンスを含む)を維持することを決定した。また、FASBは、不利な契約に関する新しいガイダンスを開発するため別プロジェクトを実施すべきかどうかを検討することを示唆した。</p> |

Datalines address current financial-reporting issues and are prepared by the National Professional Services Group of PwC. They are for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors. To access additional content on financial reporting issues, register for CFOdirect Network (www.cfodirect.pwc.com), PwC's online resource for financial executives.

© 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.