

Dataline

A look at current financial reporting issues

No. 2011-19
April 21, 2011

目次:

| | |
|--------------------------|----|
| 概要 | 1 |
| 要点 | 1 |
| 背景 | 1 |
| 主な決定 | 2 |
| 最近の動向 | 3 |
| 回収可能性 | 3 |
| 貨幣の時間価値 | 4 |
| 変動性のある対価 | 5 |
| 取引価格の配分 | 6 |
| ライセンス | 7 |
| 販売および買戻契約 | 8 |
| 契約コスト | 8 |
| 支配の移転 | 10 |
| 履行義務 | 11 |
| 分割 | 12 |
| 契約の結合 | 13 |
| 製品保証 | 13 |
| 不利な履行義務 | 14 |
| 顧客による未請求の権利 | 15 |
| 次のステップ | 15 |
| 質問 | 16 |
| 付録—再審議における 決定事項 | 17 |

顧客との契約から生じる収益

主要な決定により、収益に関する共同プロジェクトが前進

概要

要点

- 米国財務基準審議会 (FASB) と国際会計基準審議会 (IASB) (以下、両審議会) は収益認識に関する共同プロジェクトについての再審議を2011年1月に開始し、4月においても継続しています。両審議会はコメント・レターで提起された共通のテーマに関する議論を重点的に取り上げ、いくつかの仮決定を行いました。仮決定は公開草案に含まれていた決定を確認する一方で、過去に提案された内容の方向性を大幅に変更したものもあります。
- 再審議中に行われた仮決定は、主要な領域に関するもので、たとえば、支配の移転、履行義務の識別、取引価格の決定、製品保証の会計処理、および知的所有権のライセンスの会計処理が含まれます。今後再審議が行われる収益に関する主要な論点には、資産化されたコストの償却および減損、開示、ならびに経過措置があります。
- 最近、両審議会は、2011年末までに最終基準を公表する予定であるとする発表を行いました。PwCでは、発効日は2015年より早くはならないと予想しています。完全な遡及適用については、両審議会が現在の立場を変えない限り要求されるでしょう。

背景

- 1 公開草案では、企業における収益認識の方法を大幅に変更する可能性のある新しい収益認識基準が提案されました。
- 2 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、企業がいつ収益を稼得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に基づく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首尾一貫性が高まると考えています。



PwCの見解:

当基準案では、多くの状況下における収益認識の方法が大幅に変更されます。当基準案は特定の測定および認識基準を取り去り、個別の業種向けのガイダンスも削除しています。これは、経営者に、既存の契約、ビジネス・モデル、企業実務および会計方針に関する包括的な見直しを要求するなど、重要な影響を及ぼす可能性があります。

当基準案は、企業のプロセスと統制に広範囲の影響を与える可能性もあります。経営者は、過去と異なる情報を把握するために、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、法人所得税、人的資源等、その他の機能に及ぶこともあります。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。

.3 当Datalineは、公開草案の主要な側面、コメント・レターで識別された特定のテーマ、最近の審議会の会議における決定をまとめています。当Datalineには、[Dataline 2011-16](#)「Revenue from contracts with customers—The constituents have been heard... (顧客との契約から生じる収益 — その反応は)」で論じた内容を含む、4月の会議までのすべての決定事項が含まれています。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。

主な決定

.4 企業は、収益を認識する際に以下の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
- 取引価格を算定する
- 当該取引価格を別個の履行義務に配分する
- それぞれの履行義務を充足した時点で収益を認識する

PwCの見解:

当基準案におけるステップは、シンプルなものに見えるかもしれませんが、その原則を適用するには重要な判断をすることが必要になります。財またはサービスを区別するかどうか、そして別個に会計処理すべきかどうかの決定には判断が要求されます。

経営者は、取引価格の見積りに変動性のある対価や貨幣の時間価値の影響を含む多くの変動要因を考慮する必要があります。

収益は、約束した財またはサービスが顧客に移転されたときに認識されます。経営者は、いつ収益を認識すべきかを決定するために、顧客が財またはサービスの使用を指図したり便益を享受する能力を有するか否かを評価する必要があります。

.5 当基準案で提案されている収益認識モデルの主要な側面に関する詳細な議論については、[Dataline 2010-28](#)「Revenue Recognition...Full Speed Ahead」の本文および関連産業別の補足資料、ならびに2010年10月20日に両審議会に提出したPwCの[レスポンス・レター](#)をご参照ください。

最近の動向

.6 両審議会は、コメント・レターの過程で関係者によって提起された多くの懸念事項を再審議しました。両審議会は、当基準案で提案されている収益認識モデルについて多くの主要な仮決定を行いました。3月と4月に行われた直近の議論では、以下の論点を扱いました。

- 回収可能性
- 貨幣の時間価値
- 変動性のある対価
- 取引価格の配分
- ライセンス
- 販売および買戻契約
- 契約の履行コスト

.7 1月と2月に審議の焦点となった領域には以下が含まれます(この内容は上述のDateline2011-16で解説されています)。

- 契約獲得コスト
- 支配の移転
- 履行義務
- 契約の分割および結合
- 製品保証
- 不利な履行義務
- 顧客による未請求の権利(失効)

回収可能性

.8 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ます。公開草案では、取引価格の算定時に企業が回収可能性について評価することを提案しました。

.9 取引価格は、受取ることが予測される対価とその確率を考慮した加重平均を用いて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ことになります。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ことになります。

.10 多くのコメント提出者は、収益を、信用リスクが反映されるように調整し、事後的なリスクの変動を収益以外の損益で調整するという提案に反対しています。これらのコメント提出者は、取引価格のその他の変動と首尾一貫するように、受取ることが予測される金額の事後的な変動を収益に計上することを提案しました。

仮決定

.11 両審議会は、取引価格の回収可能性は、現行のガイダンスのように、もはや収益認識に対する障害とはならないことを確認しました。

.12 両審議会は、公開草案における提案から変更し、取引価格に対する信用リスクの調整はしないことを決定しました。収益総額を表示しても純額表示した場合の金額がわかるように、予想される売上債権の減損損失は、収益の次の行に個別の項目として表示されます。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、いずれもこの表示項目に計上されます。

PwCの見解:

現行のガイダンスでは、回収可能性が合理的に保証されない限り(米国会計基準)、または、可能性が高くない限り(IFRS)、収益を認識することはできないと要請しています。今後、回収可能性は認識の規準でなくなるため、収益は現行実務よりも早い段階で認識される可能性があります。

収益の調整項目として信用リスクを表示することにより、認識された収益の純額と顧客から最終的に受領される現金が一致します。これは当該モデルのその他の領域と首尾一貫しています。この表示は、顧客から最終的に受領される現金の純額と収益を調整したいと考える財務諸表利用者に役立ちます。

貸倒損失として表示される金額は、収益の次の行に個別の表示項目として表示され、粗利益を減額することになります。債権の減損は、一定の状況においては、現行実務よりも早い段階で計上される可能性があります。両審議会は、今回の決定が現在審議中の金融商品の減損モデルの結果に影響する可能性があります、そのため、将来、詳細な議論を行う必要があることを認識しています。

貨幣の時間価値

.13 両審議会は、貨幣の時間価値の重要性が高い場合には、取引価格に反映することを提案しました。経営者は、企業と顧客の間における他の財またはサービスの提供を伴わない財務取引を反映した割引率を用いなければなりません。

.14 多くのコメント提出者がこの原則に賛成しましたが、この原則の実務適用が難しいことが便益を上回ると指摘しました。また多くのコメント提出者は、たとえば認識した収益の額が受取る対価の額を上回るというような、財務要素に重要性がある場合に前払い処理になるが、その場合に、認識した収益と受取る対価が一致しないことになる等ということから、この原則を適用することが難しいと考えていました。関係者の大多数は、貨幣の時間価値は、財務要素が明確に含まれる契約においてのみ考慮されるべきことを提案しています。この考え方を支持する者は、割引率など計算に含める主要な項目をさらに明確にするよう求めました。

仮決定

.15 両審議会は、契約に重要性の高い財務要素が含まれる場合、取引価格に貨幣の時間価値を反映しなければならないことを確認しました。

.16 両審議会は、財務要素の重要性が高いかどうかを識別するときに利用する以下の判断要素を提供する予定です。

- 顧客が財またはサービスの移転のタイミングで現金で支払う場合との対価とが相当 (substantially) 異なるか

- 企業が約束した財またはサービスを顧客に移転するタイミングと顧客がそれらの対価を支払うタイミングが著しく異なるか (significant timing difference)
- 契約上、明示的または黙示的な金利が重要 (significant) か否か

.17 財またはサービスの移転から顧客による支払いまでの期間が1年未満の場合、企業は取引価格の測定に貨幣の時間価値を反映させません。

PwCの見解:

PwCは、貨幣の時間価値の影響を考慮すべき状況を限定する両審議会の取り組みに賛成します。両審議会が提示した12カ月枠 (1年未満の時間枠) は、企業の便宜を図るための実務的な方策です。

契約上の財務要素の重要性が高いかどうかの判断は、製品またはサービスの引渡しや現金支払がアレンジメントに基づいて行われる長期取引または複数要素取引において、特に難しくなる可能性があります。

特に多額の対価を前払いまたは後払いする場合には、こうした企業で貨幣の時間価値にかかる会計処理が大きく変わる可能性があります。

変動性のある対価

.18 取引価格には、割引、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、および業績ボーナス (ただし、これらの要素に限定はされません) というように、対価が変動したり、将来の事象の結果に左右される偶発的な要素が含まれたりすることがあります。公開草案では、取引価格に変動性のある対価の見積りを確率で加重平均する方法に基づいて含めるよう要請しています。

.19 公開草案では、企業は履行義務の充足による収益を、取引価格が合理的に見積れる場合にのみ認識することを提案しています。

.20 コメント提出者の中には、偶発事象が解決される前に収益を認識することに対して懸念を示すものもありましたが、多くのコメント提出者が、変動性のある対価を取引価格に含めることには賛成しました。またかなり多くのコメント提出者が、確率で加重平均するアプローチは、実務的でなく、取引が二元的な結果をもたらす場合など、特定の状況において適切でない可能性があることを指摘しました。

仮決定

.21 取引に変動性のある対価が含まれている場合の取引価格の決定と収益認識の双方について決定が行われました。

.22 両審議会は、変動性のある対価、または、不確実な対価を含め、取引価格とは企業が契約に基づいて受取る権利を有する対価であることを確認しました。取引価格は、確率で加重平均した見積り金額、または、取引から予想される最も可能性の高いキャッシュ・フローの金額に基づかなければならず、その選択は、企業が権利を有する金額をどちらの方法が最も適切に予測できるかにより判断します。

.23 収益は、取引価格を「合理的に見積れる (reasonably estimated)」場合ではなく、「合理的に保証される (reasonably assured)」場合にのみ認識されます。

.24 両審議会は、以下の3つの状況は、収益が「合理的に保証されない」と考えています。

- 対価が顧客の売上高に基づく場合(例:売上高に連動したロイヤルティ)など、契約に違反することなく、顧客が追加の対価を支払うことを回避できる場合
- 企業が、類似する契約の経験またはその他の説得力のある証拠を有していない場合
- 企業が経験を有しているものの、その経験に基づいて予測ができない場合

.25 企業の経験は、変動性のある対価が「合理的に保証される」かどうかを評価する上で重要になります。起こりうる対価の金額や変動する幅、企業の影響が及ばない要因に左右される度合いなどを評価する必要があります。

PwCの見解:

提案されている変動性のある対価の会計処理によって、一部の業界の企業では、収益認識のタイミングが変わる可能性があります。変動性のある対価は、取引当初において確率で加重平均した金額、または、最も起こりうる可能性のある金額で取引価格に含められ、各報告日において再評価されます。

「合理的に保証される」ことは、公開草案における提案よりもハードルが高いように思われますが、一部の業界における現行実務に比べるとハードルは低くなります。変動性のある対価が「合理的に保証される」場合、企業は、現行のガイダンスによるよりも早い段階で収益を認識する可能性があります。また収益が将来の事象、特に自社の業績など企業の支配が及ぶ事象に依存して変動するために、現在の収益が、現金を受け取るまで計上できないように制限されているような業界では、大幅な変更が生じる可能性があります。

金額が合理的に保証されない場合、収益認識は特定の事象に制限されることになります。両審議会が説明する3つの状況のみが、収益が合理的に保証されない場合に該当するのかわ、それとも、その他の状況もありうるのかわは明確ではありません。

「合理的に保証される」という規準を含めることは、基礎となるモデルに対する例外であり、支配移転時に収益を認識する原則と首尾一貫していません。多くの場合、ひとたび権利が顧客に移転されると、企業はそれ以上の義務を負いません。

売上高に基づくロイヤルティ、または、業績ボーナスを含む取引については、いつ収益を認識すべきかを決定するために慎重な評価を行う必要があります。経営者は、収益を認識する前に、売上高に基づくロイヤルティや業績ボーナスが、いつ合理的に保証されるのかわ、また、偶発事象の結果が企業の支配が及ぶものであるのかわを評価する必要があります。

取引価格の配分

.26 公開草案では、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なければならないとしています。

.27 一部のコメント提出者は、特定の状況において公開草案で提案された方法は、取引の経済的実質を反映しない可能性があり、代替的方法を検討する必要があると指摘しました。

仮決定

.28 両審議会は、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する原則を維持すると結論づけました。

.29 単独または複数の履行義務の変動する要素が重要な場合、当該履行義務が契約の開始時または終了時に引き渡されたかどうかにかかわらず、独立販売価格の算定には残余法を用いることも可能です。

.30 当初の取引価格を配分する場合や事後的な変動を評価する場合、アレンジメント上の割引を含めて、個々の履行義務の価格設定を検討しなければなりません。変動性のある対価の見積りに変更がある場合を含む、取引価格の変更は、複数ある中のひとつの履行義務だけに影響を与える可能性があります。そのような変更は、同じ取引のすべての履行義務ではなく、当該履行義務にのみ配分することになります。

PwCの見解:

PwCは、取引価格の配分に、相対的な独立販売価格に基づく方法を用いることに賛成します。この方法は、現行のガイダンスと概ね首尾一貫します。

両審議会によって提案されている残余法を用いた手法 (residual technique) と、取引価格を配分するために歴史的に使用されてきた残余法 (residual method) とを混同すべきではありません。提案されている残余法を用いた手法は、履行義務の独立販売価格が不明、または大幅に変動する場合、そして、取引におけるその他の履行義務の独立販売価格が明確である場合に限定して使用されます。

PwCは、関連する履行義務に取引価格の変動を配分することに関する両審議会の決定に賛成します。取引価格の変動を特定の履行義務に配分することを認めることは、結果的に、取引の経済的実質をより良く反映させることとなります。取引価格の変動がいつ特定の履行義務に関連づけられるかの決定には判断が要求され、収益認識のタイミングに影響を与える可能性があります。

ライセンス

.31 公開草案は、顧客が資産の支配を獲得しているかどうかに基づいて、知的所有権のライセンスに関連する収益の認識を求めました。顧客が知的所有権の経済的耐用年数の全期間に及ぶ独占的な使用権を獲得している場合、その契約は知的所有権のライセンス供与やリース取引ではなく販売になります。企業は、取引が販売である場合、知的所有権の支配が顧客に移転されたときに収益を認識します。

.32 ライセンスが独占的であるが、顧客が経済的耐用年数の全期間に及ぶ知的所有権の支配を獲得しなかった場合、ライセンスに関連する履行義務は、ライセンス期間にわたって充足されます。このような場合、企業は、ライセンス期間にわたり収益を認識します。

.33 知的所有権に対する非独占的ライセンス契約 (例: 市販のソフトウェア) は、単一の履行義務になります。企業は、顧客がライセンスを使用し、その便益を受けることができるようになったときに収益を認識します。それは、支配が顧客に移転したときであり、ライセンス契約の開始時よりも早くなることはありません。

.34 コメント提出者は概ね、提案されているガイダンス、すなわち、収益認識のタイミングを独占的であるかどうかの区別に基づいて決まることに反対しています。コメントでは、知的所有権のライセンスにおける履行義務の識別をより明確にする必要があると指摘されています。多くのコメント提出者は、ライセンスが独占的か非独占的かにかかわらず、履行義務が充足されたときに収益を認識すべきであると指摘しています。

仮決定

.35 両審議会は、コメント提出者からの意見に対応して、独占的ライセンスと非独占的ライセンスを区別する規定を削除することを決定しました。

.36 ライセンスは、他の財およびサービスと同じ収益認識モデルの原則に基づいて評価されることになります。ライセンスとは、顧客がライセンスに伴う権利をいつ取得したかによって、ある時点で、あるいは、連続的に充足される単一の履行義務です。

PwCの見解:

PwCは、独占的ライセンスと非独占的ライセンスの区別を排除することで、ライセンスの会計処理と収益の公開草案の基礎となる履行義務の概念がより密接に関連づけられるものと考えています。

ライセンスに関連する履行義務がいつ充足されたのかの決定には判断が要求され、結果として現行の実務よりも早期に収益が認識される可能性があります。ライセンスが、契約に含まれる他の財またはサービスと区別できない場合、または、「合理的に保証されない」変動性のある対価の要素がある場合には、収益は即時に認識されない可能性があります。

販売および買戻契約

.37 公開草案は、先渡取引、コール・オプション、そしてプット・オプションの3つの形態の販売と買戻契約に取り組んでいます。公開草案は、先渡取引およびコール・オプションを買戻価格に応じてファイナンス取引またはリース取引に分類し、プット・オプションを返品権に分類するよう提案しました。プット・オプションのみ、財の支配が顧客に移転することから、その結果として収益が認識されます。

仮決定

.38 両審議会は、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)を有している取引で、顧客にとって当該権利を行使する重要な経済的インセンティブがある場合には、事実上顧客は一定期間における資産の使用権に対して支払っていると考え、オペレーティング・リースとして会計処理(すなわち、その一定期間にわたって計上)しなければならないと結論づけました。

PwCの見解:

経営者は、プット・オプション取引をリースとして会計処理すべきかどうかを決定するために、当該取引の性質を評価する必要があることから、この会計モデルの適用においては、経営者の判断が非常に重要である。

契約コスト

.39 当公開草案には、顧客との契約の獲得および履行に関連するコストの会計処理についての特定のガイダンスが含まれています。企業は、販売、マーケティング、宣伝コストのような契約獲得コストを発生時に認識します。

.40 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ことになります。経営者は、どのコストを資産として認識する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どうかを評価する必要があります。これらのコストは、関連する基準に基づいて会計処理されます。

.41 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するか資源の価値を増加させ、かつ、契約により回収が見込まれる場合にのみ、資産として認識します。当基準案において、企業は以下のコストを資産計上する可能性があります。

- 従業員の給与や賃金を含む直接労務費
- 棚卸資産を含む直接材料費
- 契約管理のコストおよび減価償却費を含むコストの配分額
- 契約上、明示的に顧客に請求可能なコスト
- その他のコストで、企業が契約を締結したことのみに理由で発生したもの

.42 資産計上されたコストは、その資産に関連する財またはサービスを引渡す時点で、償却され、売上原価として認識しなければなりません。

.43 コメント提出者は、提案されている契約コストの会計処理に概ね賛成しましたが、すべての契約獲得コストを費用計上することには懸念を示しました。

仮決定

.44 両審議会は、契約獲得にかかる追加的成本(Incremental cost)で、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、と決定しました。追加的成本とは、もし、契約を獲得しない場合には発生しないコストをいいます。

.45 資産として認識された契約獲得コストは、財政状態計算書において別掲し、当該資産が関連する財またはサービスの顧客への移転に応じて定期的に償却しなければなりません。

.46 両審議会は、収益のガイダンス以外の基準が取り扱わない場合に限り、契約を履行するためのコストには収益ガイダンスが適用されることを確認しました。その他の基準によって費用処理が要求されているコストは、収益ガイダンスのもとで資産化を行うことはできません。

.47 以下の場合、契約の履行コストは、資産の認識が要求されます。

- 契約に直接関連している
- 企業の資源を創出または増強させるものであり、将来において履行義務を充足させるために使用される
- 回収が見込まれる

.48 異常なコストに関するガイダンスは、棚卸資産に関するガイダンスと首尾一貫させるために明確化されます。異常なコストとは、当初の契約価格には含まれず、また顧客から補てんされることのないコストです。これらの異常なコストは発生時に費用処理しなければなりません。

PwCの見解:

PwCは、契約獲得コストに関する仮決定に賛成します。特定の契約獲得コストが追加的なコストであり、契約に基づいて回収される場合には、当該コストを資産計上しなければなりません。PwCは、このガイダンスを、顧客に対する顧客と仕入先との関係となるための支払いにも適用すべきだと考えます。

履行コストに関するガイダンスについては、公開草案から概ね変更されていません。履行コストは、要

件が満たされたときに資産計上が要求されるため、現在すべての契約コストを発生時に費用計上している企業は影響を受けるかもしれません。収益ガイダンスを適用できる可能性のあるコストには、接続サービス会社の段取費用、および、建設事業の設計段階で発生するコストなどが含まれます。

支配の移転

.49 公開草案では、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収益を認識することを要求しています。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に、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ります。

.50 コメント提出者は、支配が移転されたときに収益を認識することに概ね賛成しています。しかしながら多くのコメント提出者は、サービス契約において、支配が連続的に移転される場合の支配の移転時期を評価できるよう、ガイダンスの明確化を求めています。

仮決定

.51 両審議会は、財またはサービスの支配が顧客に移転されたことを表すように収益を認識しなければならないという基本原則を確認し、以下のとおり、ガイダンスを修正しました。

- 「所有することに伴うリスクと経済価値」を支配の指標として追加
- 「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」という支配の指標を削除

.52 両審議会は、顧客が財の支配を獲得したときに、企業は財の販売についての収益を認識しなければならないことを確認しました。

.53 両審議会は、履行義務が連続的に充足される場合、企業は収益をサービスとして認識しなければならないと決定しました。経営者は、顧客への経済的便益の移転を表し、履行義務の充足の進捗度を測定する方法を選択しなければなりません。

.54 履行義務は、以下の場合に連続的に充足されます。

- 企業の履行が、顧客の支配する資産を創出または増強させる場合、または
- 企業の履行が、転用可能な資産を創出しない場合で、次のいずれかを満たす場合、
 - 企業が各タスクを実行した便益を顧客が即時に得る場合
 - 他社が顧客に対する残りの履行義務を引き継ぐ場合でも、そのタスクを再実施する必要はない場合
 - 顧客が都合により契約を中途解除する場合でも、企業はその解約時点までに履行したサービスの支払いに対する権利を有している場合

.55 両審議会は、企業がサービスの完了までの進捗を合理的に測定できる場合に限りサービスの収益を認識しなければならないと結論づけました。さらに両審議会は、その目的が、顧客に対する財またはサービスの移転パターンを正確に表現することであることを明確にしました。両審議会は、使用すべき方法について指示していませんが、引き続き、多くの状況においてアウトプット法が移転を最もよく反映させると強調しています。

.56 企業はまず、契約において複数の財またはサービスが約束されている場合、別個の履行義務を識別するガイダンスに従って、財およびサービスを区別できるかどうかを決定します。

.57 区別できる財およびサービスは、別個の履行義務として会計処理されます。財とサービスが区別できない場合、企業は、財およびサービスをひとまとまりのサービスとして会計処理することになります。

PwCの見解:

PwCは、どのように収益を認識するかを決定するために、資産が創出される状況と創出されない状況とを区別しなければならないことに賛成します。これにより、サービスの会計処理の適用が容易になり、現行のガイダンスとの首尾一貫性が高まることになります。

履行義務をベンダーの観点から考えるべきか、または、顧客の観点から考えるべきかどうかは明確ではなく、これにより実務において多様性が生じる可能性があります。この点については、履行義務とは契約条件やベンダーの商慣習に基づいて契約を締結した場合に、顧客が受取ると合理的に予測する財またはサービスである、と補足することにより明確になるかもしれません。

財またはサービスの販売とは明らかに異なる取引で、適切な認識モデルの決定に判断が要求される取引がなおも存在する可能性があります。財の製造または建設は、支配の連続的な移転に関する要件を満たすことにより、「製造サービス」または「建設サービス」として会計処理され、収益が連続的に認識される可能性があります。

履行義務

.58 公開草案は、履行義務を、財またはサービスを顧客に移転するという、当該顧客との契約における(明示的であれ、黙示的であれ)強制可能な約束であると定義しています。契約上、履行義務について明記されている場合でも、別の形で履行義務が生じることがあります。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、法的要件により、履行義務が生じることがあります。企業によるカスタマー・サポートの提供等、一般的な商慣習により、履行義務が発生する可能性もあります。

.59 多くのコメント提出者は、履行義務を識別する際の主観性、および類似した取引に異なる会計処理が行われる可能性がある点について反対しました。ほとんどのコメント提出者はこの原則に賛成しましたが、履行義務をどのように識別するかについてさらなる明確化を求めました。「区別できる」履行義務の概念についてはさまざまな回答が寄せられ、多くのコメント提出者は、利益マージンを履行義務の区別の評価に関連づけることには賛成しませんでした。

仮決定

.60 両審議会は、履行義務の定義の根本的な変更は行いませんでしたが、定義から「強制可能(enforceable)」という用語を削除しました。両審議会は、企業の商慣習により暗示的な約束からも履行の充足が期待される場合には、これらの約束は履行義務であると明確にしました。

.61 両審議会は、区別できる履行義務を分ける目的は、財またはサービスの移転、およびそれらに帰属する利益マージンを表すためだと結論づけました。両審議会は、別個の履行義務を識別する基礎として「区別できる財またはサービス」の原則を維持しましたが、財またはサービスが区別できるか否かを判断するための要件を修正しました。

.62 企業が通常、財またはサービスを別々に販売している場合、履行義務は区別できます。また単独で販売していない場合でも、顧客が財またはサービスが独立して、または顧客にとってすでに使用可能な他の資源と共に利用することができる場合には、財またはサービスを区別できます。

.63 両審議会は、企業が複数の財またはサービスをひとつに統合するサービスを顧客に提供している場合には、財またはサービスを一括してひとつ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ました。

.64 また両審議会は、形式的、付随的、またはその他の類似する履行義務の会計処理に関する規定を追加する必要はないと決定しました。

PwCの見解:

PwCは、区別できる履行義務を識別して別個に会計処理することに賛成しており、独立して販売されない場合に履行義務が区別できるか否かの判断に利益マージンが含まれるとする規定を削除する両審議会の決定を支持します。

しかしながら、PwCは、財またはサービスを一括してひとつの履行義務として会計処理するために、統合するサービスがどの程度重要であるべきかが明確にされていない点を懸念しています。統合するサービスが重要でない場合、区別できる財やサービスをひとつにまとめることは、取引の基礎となる経済的実質を反映しない可能性があります。

分割

.65 公開草案では、契約における一部の財またはサービスの価格が、その契約における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することを要求しました。

.66 一部の関係者は、長期契約については現行の契約の分割に関するガイダンスを維持することを求めましたが、多くのコメント提出者は、別個の履行義務を識別するための原則が明確であれば、契約を分割するガイダンスは必要ないと指摘しました。

仮決定

.67 両審議会は、ひとつの契約を複数の契約に分割してはならないと結論づけました。企業は、ひとつの契約において別個の履行義務を識別することになります。

PwCの見解:

契約の分割ガイダンスを最終基準から削除することでモデルは簡素化されます。PwCは、単一の契約を複数の契約に分割する必要はないと考えており、提案されている分割の会計処理の理解および適用は難しいと指摘しました。区別できる履行義務の分割、契約変更の取り扱い、および変動性のある対価の調整に関する明確でわかりやすいガイダンスがあれば十分だと考えます。

契約の結合

.68 公開草案は、複数の契約が相互依存的な価格を有する場合には、単一の契約として会計処理しなければならないことを提案しました。単に、現在の顧客との既存の契約関係に基づいて別の契約に含まれる財またはサービスについて顧客が割引を受けるといっただけでは、契約の価格と既存の契約の価格とが相互依存적であるということにはならないでしょう。

仮決定

.69 両審議会は、相互に関連している契約は結合しなければならないと決定しました。相互に関連しているためには、契約が同時、または概ね同時に、同一の契約相手方と締結されなければなりません。また両審議会は、契約が相互関連しているかどうかを決定するには以下の指標を考慮しなければならないと決定しました。

- 契約を単一の商業的な目的を有するパッケージとして交渉しているかどうか
- ある契約により受取る対価が他の契約に依存しているかどうか
- 複数の契約に含まれる財およびサービスが、デザイン、技術、機能の面で密接に相互関連的または相互依存적であるかどうか

PwCの見解:

複数の契約が相互に関連している場合にそれらの契約をひとつの契約として結合することで、取引全体の経済的実質を反映させた会計処理となるでしょう。両審議会が示した契約の結合に関する要件は現行のガイダンスと首尾一貫しており、実務において十分に理解されているはずで

製品保証

.70 公開草案で提案されたモデルでは、潜在的な欠陥に対する保証と製品の移転後に生じた欠陥に対する保証とに区別しました。潜在的な欠陥に対する保証は、資産を移転したときに存在しているものの未だ顕在化していない欠陥についての保証を顧客に提供します。この保証は、個別の履行義務を発生させるものではありませんが、企業が本来の履行義務を充足していない可能性を示しています。換言すると、企業は、引渡し時点で意図されていた使用が可能な資産を提供していません。企業は、後にその製品全体を交換することになる欠陥の場合、企業はその製品の販売時点では収益を認識しません。製品のうち交換や修理にかかる保証に対応する収益の認識を繰延べる場合には、繰延べるのは修理や交換が必要な構成要素に帰属する収益部分のみです。

.71 また当基準案では、企業が顧客に支配を移転した後に生じる不具合(たとえば、一般的な「損耗」)への保証を提供する保証は別個の履行義務を生じさせるとしています。企業は、契約開始時に、取引価格の一部を当該保証に配分することになります。

.72 コメント提出者の多くは、潜在的な欠陥に対する保証と支配を移転した後に生じた不具合への補償とを区別することに反対しており、2種類の保証に区別することの実務上の難しさを指摘しました。また一部のコメント提出者は、現行の保証モデルが実務上理解されており、保証債務の実質を反映したものであるため、(標準保証と延長保証ともに)現行モデルを維持すべきだと提案しました。

仮決定

.73 両審議会は、ある種の製品保証については、引当金および偶発債務に関するガイダンス(IAS第37号およびASC 450)に従って保証義務を会計処理し(すなわち、コストを引当金として認識)、その他については履行義務として会計処理し収益を保証サービスに配分させなければならないと決定しました。製品保証をコストの引当として、または別個の履行義務として会計処理しなければならないかどうかの決定にあたっては、以下の要件を考慮しなければなりません。

- 顧客が製品保証を独立して企業から購入するオプションを有する場合、企業は製品保証を独立した履行義務として会計処理しなければならない。
- 製品保証が個別に販売されていない場合、企業は当該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。ただし、当該保証を標準保証に追加するサービスとして提供する場合を除く。

.74 両審議会は、標準保証に追加するサービスとして提供する場合であると決定する際に有用な適用ガイダンスを開発する予定です。

PwCの見解:

当改訂案は、製品保証の会計処理について実務上の便宜を図るものであり、概ね現行のガイダンスと首尾一貫しています。しかし、標準保証と追加のサービスを提供する保証を区別するにあたっては実務上困難が生じる可能性があります。製品保証サービスが個別に販売されない場合には、後者(追加のサービスとして提供する保証)の見積独立販売価格の決定においても困難を伴う可能性があります。

不利な履行義務

.75 公開草案は、履行義務が不利であるかどうかを決定するために、契約開始時および各報告日に各履行義務を評価することを要請しました。確率で加重平均した当該義務を充足させるための直接費用の現在価値が、配分された取引価格を超過する場合、不利な履行義務になります。この評価は、直近の見積りを用いて各報告期間に更新されます。負債の測定の変動は、費用または費用の減額として計上されます。

.76 コメント提出者は、不利な履行義務に関して提案されている会計処理に概ね反対しており、特に、提案されているガイダンスでは取引の基礎となる経済的実質を反映しない可能性があるとコメントしています。またコメント提出者は、不利な履行義務の計上に関するガイダンスを最終基準に盛り込む場合には、履行義務レベルではなく契約レベルで評価を行うべきだと提案しました。

仮決定

.77 両審議会は、不利な契約にかかわる引当金の会計処理の単位を履行義務レベルから契約レベルに変更しました。契約における履行義務を充足させるための残りのコストが、認識される残りの収益を上回る場合に不利な契約にかかわる引当金が計上されます。また、このガイダンスは、顧客との将来の契約における利益を期待して、意図的に損失となる価格に設定された契約(たとえば、原価を割る客寄せ商品)にも適用されます。

.78 両審議会は、不利な契約であるかを決定するためのテストでは、直接コストを使用しなければならないことも決定しました。契約が事後的にキャンセルされた場合には、企業は、当該キャンセルを契約条件あるいはIAS第37号またはASC 450に基づいて会計処理します。

PwCの見解:

PwCは引き続き、不利な契約にかかわる引当金は発生コストであり、収益の認識または測定に関する論点ではなく、負債または偶発事象に関する会計基準で対応すべきと考えています。不利な契約にかかわる引当金の測定に当該契約の充足に関連する直接コストの全額を用いた場合、履行義務の充足にかかわる直接的な追加コストのみを用いた場合と比べ、不利な契約にかかわる引当金がより多く計上されることとなります。

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以外にも数多くの実務上の問題があります。経営者は、履行義務の充足にあたり、収益が減少している契約およびコストが横ばい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上げていたとしても、このような契約は不利になる可能性があります。また当ガイダンス案によると、「ロス・リーダー (loss leader)」契約において損失が前倒しされます。

顧客による未請求の権利(失効)

.79 基準案における顧客による未請求の権利(失効)の会計処理は、収益認識のタイミングに影響を与える可能性があります。企業は、契約における履行義務に配分される取引価格の決定にあたり、顧客による未請求の権利の影響を考慮することとなります。

仮決定

.80 両審議会は、契約における顧客による未請求の権利(失効)からの収益を計上するにあたり、状況に応じて、比例モデル(proportional model)とリモートモデル(remote model)の2つのモデルを適用できることに合意しました。

.81 企業が顧客による未請求の権利を合理的に見積もることができる場合には、比例モデル(proportional model)を適用しなければなりません。このモデルでは、顧客による未請求の権利に関連した収益は、財またはサービスが顧客に移転するパターンに比例して認識されます。

.82 企業が顧客による未請求の権利を合理的に見積もることができない場合には、リモートモデル(remote model)を適用しなければなりません。このモデルでは、顧客による権利行使の可能性がほとんど見込めなくなった(remote)時点において顧客の未請求の権利による収益が認識されます。

PwCの見解:

PwCは、両審議会が提案した顧客による未請求の権利(失効)の会計処理に賛成しており、この会計処理は現在の実務上の適用と首尾一貫すると考えます。取引価格の配分は、顧客による未請求の権利にどのモデルが適用されるかによって影響を受ける可能性があります。

次のステップ

.83 両審議会は引き続き、今後数カ月にわたって残りの論点についての再審議を継続し、より重要な変更について主要な産業界およびその他の関係者を対象にアウトリーチ活動を行っていく予定です。両審議会が示したタイムラインによると、最終基準は2011年6月に投票が行われ、2011年下半期に基準が公表されることになっています。

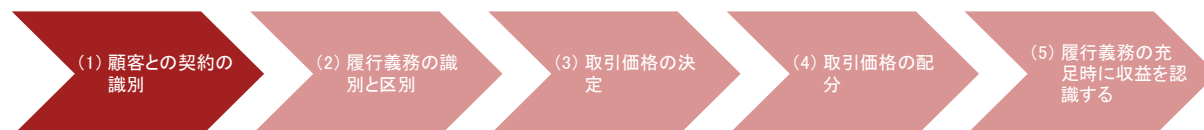
.84 資産化されたコストの償却と減損、開示および経過措置などのいくつかの主要な論点を今後再審議する予定です。

質問

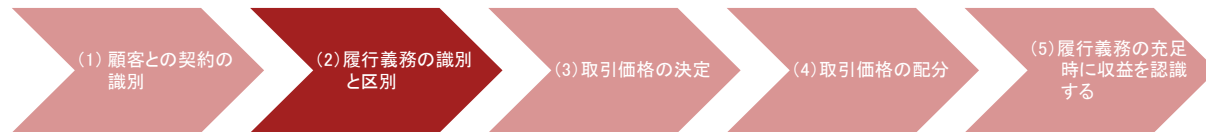
.85 当Datalineに関して質問があるPwCのクライアントの方は、担当のエンゲージメント・パートナーまでお問い合わせください。当Datalineに関して質問があるエンゲージメント・チームは、National Professional Services Group (1-973-236-4377または1-973-236-7804)の収益チームのメンバーまでお問い合わせください。

付録

再審議における決定事項



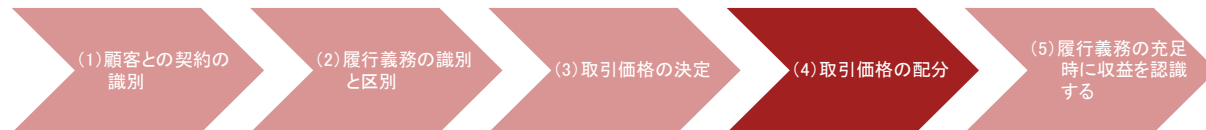
| トピック | 公開草案(ED) | 仮決定 |
|-------|--|---|
| 契約の結合 | 複数の契約が相互依存的な価格を有する場合には、単一の契約として会計処理をしなければならない。 | 企業は、契約が相互関連している場合、複数の契約を結合しなければならない。複数の契約が同時、または概ね同時に、同一の契約相手方と締結される場合には、当該契約を結合しなければならない。そのような場合とは、以下の指標のひとつまたはふたつ以上を満たす場合である。 <ul style="list-style-type: none">• 複数の契約を単一の商業的な目的を有するひとつのパッケージとして交渉している。• ある契約により受取る対価が他の契約に依存している。• 複数の契約に含まれる財およびサービスが、デザイン、技術、機能の面で相互関連的である。 |
| 契約の分割 | ひとつの契約における一部の財またはサービスの価格が、その契約における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、単一の契約複数の契約に分割しなければならない。 | 企業はひとつの契約を分割してはならない。企業は、契約で識別されている別個の履行義務を会計処理しなければならない。 |
| 契約の変更 | 契約の変更前後の価格が相互依存的である場合には、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) | 契約の変更が、単に別個の履行義務の追加とそれに比例した金額の変更の場合は、契約の変更を別個の契約として会計処理をしなければならない。 |



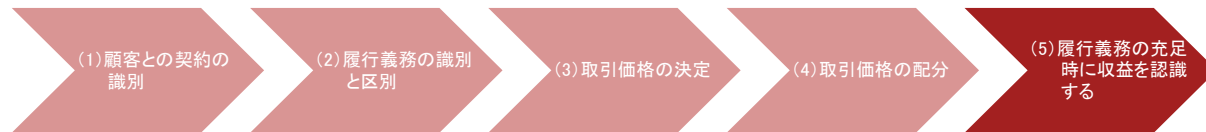
| トピック | 公開草案(ED) | 仮決定 |
|-------------------|---|--|
| 履行義務 | 履行義務とは、財またはサービスを顧客に移転するという当該顧客との契約における(明示的であれ、黙示的であれ)強制可能な約束である。 | 履行義務とは、財またはサービスを顧客に移転するという当該顧客との契約における約束である。企業の商習慣により暗示的な約束が、顧客に対して企業が実行するだろうという期待を抱かせる場合には、その約束は履行義務である。 |
| 別個の履行義務の識別 | 財またはサービスが区別できる場合、企業は履行義務からの収益を個別に認識する。 財またはサービスは、企業(またはその他の企業)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。 | 企業は通常財またはサービスを別々に販売している、または顧客が財またはサービスを独立して、あるいは、顧客にとってすでに使用可能な他の資源と共に利用することができる場合には、履行義務は区別できる。 企業が、複数の財またはサービスをひとつに統合するサービスを顧客に提供している場合には、財またはサービスを一括してひとつの履行義務として会計処理する。 |
| 製品保証 | 潜在的な欠陥に対する保証は、販売の不成立として扱われる。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。 企業が顧客に支配を移転した後に生じる不具合(たとえば、一般的な「損耗」)への補償を顧客に提供する保証は別個の履行義務を生じさせる。 | 顧客が製品保証を独立して企業から購入するオプションを有する場合、企業は製品保証を独立した履行義務として会計処理する。 顧客が製品保証を独立して企業から購入するオプションを有さない場合、企業は製品保証をコストの引当(すなわち、収益を製品保証サービスに配分しない)として会計処理をしなければならない。ただし、当該保証を標準保証に追加するサービスとして提供する場合を除く。 |



| トピック | 公開草案(ED) | 仮決定 |
|----------|--|--|
| 変動性のある対価 | <p>取引価格とは、企業が顧客から受取ると予測する対価の金額である。経営者が受取る金額の合理的な見積りを行う場合、変動性のある対価の確率を平均加重した見積りを含んでいる。</p> <p>以下の場合にのみ、企業の見積りは合理的である。</p> <ul style="list-style-type: none"> 類似した種類の契約を締結した経験を有する。 類似した種類の契約の状況が大幅に変化すると予想されない。 | <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、企業が受取る権利を有する予測できる最も可能性の高い金額であり、確率で加重平均した見積り金額か、または取引から予想される最も可能性の高いキャッシュ・フローの金額に基づいている。</p> <p>収益は、取引価格を「合理的に保証 (reasonably assured)」される場合にのみ認識される。</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、受取ることが予測される対価とその確率を考慮した加重平均を用いて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ことになる。</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。取引価格に対する信用リスクの調整はしない。収益総額を表示しても純額表示した場合の金額がわかるように、予想される売上債権の減損損失は、収益の次の行に個別の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、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>契約が重大な財務要素を含む場合、取引価格は貨幣の時間価値を反映する。</p> | <p>契約に重要性の高い財務要素が含まれる場合、取引価格に貨幣の時間価値を反映しなければならない。実務上の課題に対応するために、財務要素の重要性が高いかどうかを識別するときに利用する追加の判断要素が提供される予定である。</p> <p>財またはサービスの移転の時期から顧客による支払いまでの期間が1年未満の場合、企業は取引価格の測定に貨幣の時間価値を反映させない。</p> |



| トピック | 公開草案(ED) | 仮決定 |
|-----------------|---|--|
| 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>単独または複数の履行義務の変動する要素または不確実な要素が存在する場合、当該履行義務が契約の開始時または終了時に引き渡されたかどうかにかかわらず、独立販売価格の算定には残余法を用いることも可能である。</p> <p>当初の取引価格を配分する場合や事後的な変化を評価する場合、アレンジメント上の割引を含めて、個々の履行義務の価格設定を検討しなければならない。不確実な対価、割引、注文の変更など、取引価格に対する変更は、契約におけるすべての履行義務ではなく、変更が関連する履行義務だけに影響を与える可能性がある。</p> |
| 顧客による未請求の権利(失効) | <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決定にあたり、顧客による未請求の権利(失効)の影響を検討しなければならない。</p> | <p>見込まれる顧客による未請求の権利(失効)の金額を合理的に見積ることができる場合には、財またはサービスが顧客に移転するパターンに比例して、収益として認識しなければならない。</p> <p>見込まれる顧客による未請求の権利(失効)の金額を合理的に見積ることができない場合には、その影響を、顧客による権利行使の可能性がほとんど見込めなくなった(remote)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 | 公開草案(ED) | 仮決定 |
|---------------------|---|--|
| 支配の移転—財 | <p>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収益が認識される。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、あるいは長期にわたり連続的に充足される。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"> 顧客が無条件の支払義務を負っている。 顧客が法的所有権を有している。 顧客が物理的に占有している。 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。 | <p>企業は、財またはサービスの支配が顧客に移転した時点で収益を認識する。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"> 顧客が無条件の支払義務を負っている。 顧客が法的所有権を有している。 顧客が物理的に占有している。 顧客が財またはサービスを所有することに伴うリスクと経済価値(risk and rewards)を有している。 |
| 履行義務の充足—サービス | <p>公開草案では明確な指針がなかった。指針は上記の財にかかる指針と同様であった。</p> | <p>企業は、サービスにかかる収益を認識するために、履行義務を連続して充足し、その後、当該履行義務の充足の進捗についての測定方法を選択しなければならない。企業は、サービスの完了までの進捗を合理的に測定できる場合に限りサービスの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または増強させる、または(b)企業の履行が、企業にとって転用可能な資産を創出しない場合に、連続的に充足される。ただし、以下を除く。</p> <ul style="list-style-type: none"> 顧客が履行済みのタスクから経済的便益を即時に受け取る。 他社が、顧客に対する残りの義務を引き継ぐ場合でも、そのタスクを再実施する必要はない。 顧客が都合により契約を中途解除する場合でも、企業は、その解約時点までに履行したサービスの支払に対する権利を有している。 <p>区別できる財およびサービスは、別個の履行義務として会計処理される。企業は、履行義務が区別できない場合に、財およびサービスをひとまとまりのサービスとして会計処理する。</p> |

| トピック | 公開草案(ED) | 仮決定 |
|---------------------|---|--|
| 履行義務充足の進捗の測定 | <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"> • 収益の認識を、生産もしくは引渡の単位数、契約上のマイルストーン、または、これまで履行した業務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、投入した労働時間、または使用した機械時間に基づいて収益を認識するインプット法。 • 時の経過に基づく方法 | <p>測定の目的は、顧客に対する財またはサービスの移転パターンを忠実に描写することである。支配が連続して移転した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"> • 現在までの企業のパフォーマンスの価値(例: 現在まで移転された財またはサービスの調査、達成された業績の評価)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(例: 時間、引渡単位、費消された資源、投入された労働時間、および使用された機械時間)に基づき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、または合理的なコストで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しなければならない。</p> <p>廃棄材などの異常な金額など、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、進捗の測定から排除しなければならない。</p> <p>財が、関連するサービスとは大幅に異なる時期に移転された場合(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と同額の収益を認識することによって進捗を測定することが適切な場合がある。</p> |
| 収益認識の制限 | <p>「合理的に見積られる」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、企業が受取る権利を有する取引価格が「合理的に保証」されたときに、収益が認識される。</p> <p>以下の場合、収益は合理的に保証されない。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 顧客が、売上高連動のロイヤルティなど追加の対価の支払いを回避することができる場合 (2) 企業が、類似した契約を締結した経験がない場合、またはその他に説得力のある証拠がない場合 (3) 企業に経験はあるが、その経験に基づき現在の契約の成果を予測することが適切でない場合 |

| トピック | 公開草案(ED) | 仮決定 |
|----------------------|--|--|
| ライセンス契約および使用権 | <p>知的所有権のライセンスにかかる収益認識は、顧客が資産の支配を獲得しているかどうかに基づく。</p> <p>顧客が、ライセンス許諾された知的所有権全体(例: 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)の支配を獲得している場合、その契約は、知的所有権の販売である。</p> <p>顧客が独占的に知的所有権を許諾しているが、財産の経済的耐用年数の全期間にわたって支配を入手していない場合、履行義務はライセンス期間にわたり充足される。</p> <p>知的所有権にかかる非独占的ライセンス供与を行う契約(例: 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、その便益を受けることができるようになったときに収益を認識する。</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)を入手した時点で企業が充足する履行義務を発生させる。権利が別個の履行義務を発生させるか、または契約に他の条件がある場合、権利を履行義務と結合させるべきかについて、企業は検討する必要がある。</p> |

| トピック | 公開草案(ED) | 仮決定 |
|-----------------------|---|--|
| 契約獲得コスト | 企業は、販売、マーケティング、宣伝コスト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。 | 契約獲得にかかる追加的コスト(Incremental cost)で、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。契約獲得に関する追加的コストとは、もし、契約を獲得しない場合には発生しないコストをいう。 |
| 契約を履行するコスト | <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するか資源の価値を増加させ、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、契約履行コストに収益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収益ガイダンスにもと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するか資源の価値を増加させ、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>契約に直接関連するコストは、それらのコストが具体的に予定されている契約に関連するものであれば、契約を獲得する前に発生したコストを含む。</p> <p>契約価格に考慮されなかった、廃棄材、労働、またはその他の資源などの異常なコストは、発生時に費用として認識しなければならない。</p> |
| 不利な履行義務 | 確率で加重平均した当該義務を充足させるための直接費用の現在価値が、配分された取引価格(すなわち、取引価格の金額)を超過する場合、不利な履行義務になる。 | <p>契約における残りの履行義務と計上すべき残りの収益を考慮し、不利な契約の損失は契約単位で評価しなければならない。契約における残りの履行義務を充足させることに伴う直接費用が、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、不利な履行義務になる。</p> <p>企業が契約をキャンセルすることを確約する、あるいはその権利を有するまでは、契約をキャンセルするためのコストは反映させない。</p> |
| 販売および買戻契約(-プット・オプション) | 企業が製品を販売し、将来企業に対して製品の買戻しを要求する無条件の権利を含める場合、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(プット・オプション)を有している取引は、その契約が販売ではなく、一定期間における資産の使用権を表している場合と考え、オペレーティング・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.

© 2011 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), PwC’s online resource for financial executives.