

In depth

A look at current financial reporting issues

pwc

No. US2017-22
September 14, 2017

新収益基準

エンジニアリング・建設業界における新基準の適用

目次

概要.....	1
ステップ1: 契約の識別.....	2
ステップ2: 履行義務の識別.....	4
ステップ3: 取引価格の算定.....	7
ステップ4: 取引価格の配分.....	11
ステップ5: 収益の認識.....	14
その他の検討事項.....	19
最終的な見解.....	23

要点

公開企業は、2018年に新収益基準を適用しなければなりません。その影響は業種や現行の会計慣行によって異なりますが、新収益基準は、ほぼすべての企業にある程度の影響を与えることになります。新収益基準は、当初、米国会計基準(US GAAP)および国際財務報告基準(IFRS)の下でコンバージェンスされた基準として公表されましたが、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)はそれぞれ微妙に異なる修正を行っており、そのため、US GAAPに基づく場合とIFRSに基づく場合とでは最終的に収益基準を適用した結果が異なる可能性があります。

収益認識の移行リソースグループ(TRG: Transition Resource Group)は、多くの業種に属する企業に影響を及ぼす様々な適用上の論点について議論してきました。このTRGの議論によって、新収益基準の適用に参考となる洞察が提供されており、米国証券取引委員会(SEC)は、登録企業が新収益基準を適用するにあたっては、TRGの議論を考慮することを期待しています。

このPwC In depthは、ここ数年間の適用上の動向を反映し、エンジニアリングおよび建設(E&C)業界の企業に特有の課題を特に取り上げています。このIn depthの内容を検討する際には、PwCの収益ガイド「[Revenue from contracts with customers](#)」(Global版)(英語のみ、CFODirect.comで入手可能)を併せてご確認ください。

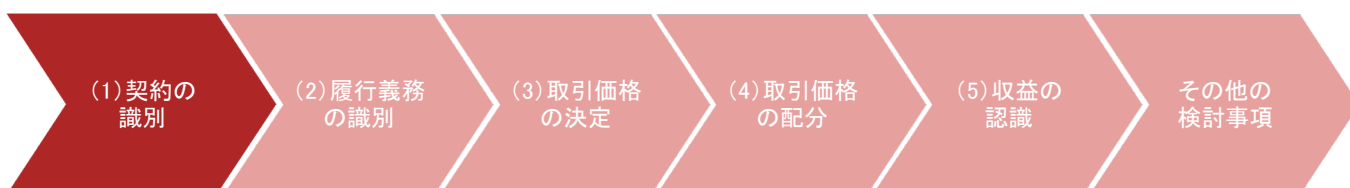
概要

E&C業界に属する企業は、これまで業界固有のガイダンス¹に従って収益を会計処理してきました。これらの基準は、長期契約に固有の以下のような広範囲にわたる検討事項についてガイダンスを提供しています。

- 契約をいつ結合または分離するか、また、変更注文およびその他の変更をいつどのように会計処理するかといった、契約の定義
- 変動対価、顧客が提供する資材、および請求の影響を含む、契約価格の定義
- 工事進行基準(および、US GAAPの場合は「工事完成基準」)および履行を測定するためのインプット法/アウトプット法などの認識方法の定義
- 契約前コストおよび契約履行のためのコストなど、契約コストの会計処理

¹ 会計基準コード化体系(ASC)トピック605-35「建設型及び製造型の契約」(US GAAP)および国際会計基準(IAS)第11号「工事契約」(IFRS)

新収益基準(ASC606 および IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」)は、建設型および製造型の契約に関する業種別ガイダンスを含む、US GAAP および IFRS における収益ガイダンスのほぼすべてを置き換えることとなります。



1. 契約の識別

新収益基準を適用する上での第一段階は、契約を識別することです。E&C 業界では、多くの場合、複数の当事者が建設プロジェクトに関わっており、当事者と最終顧客との間や様々な供給業者の間で複数の契約上の取り決めがあるため、契約の識別はより複雑になる可能性があります。建設型および製造型の契約に関する現行のガイダンスは、契約が経済的に結びついているなどの一定の要件を満たす場合、企業が異なる顧客との契約を結合することを認めています。逆に、一定の状況においては、単一の契約を事実上複数の契約に分離することができます。

新収益基準は、一定の要件を満たす場合、企業に、同一の顧客(または、当該顧客の関連当事者)と同時またはほぼ同時に締結した契約を結合することを要求しています。これは、たとえ契約が経済的に結びついているとしても、今後は、異なる顧客との契約を結合できないことを意味します。経営者は、どの当事者が顧客であるか、契約が結合の要件を満たしているかどうかを慎重に評価する必要があります。新収益基準には契約の分離に関するガイダンスは含まれていません。しかし、新収益基準では、大まかに、契約における独立した履行義務の識別、個々の履行義務への対価の配分、および履行義務ごとの進捗度の独立した測定(収益認識)が要求されています。このため、現在、契約を分離している E&C 企業においては、契約の分離に関して大きな差異はない可能性があります。

また、新収益基準は、E&C 業界で一般的な契約変更(例えば、変更注文)にも対処しています。契約変更は、(1) 当該変更が別個の財またはサービスを追加するか、および、(2) 別個の財またはサービスが独立販売価格で価格設定されるかどうかに応じて、独立した契約か既存の契約の一部のいずれかとして会計処理されます。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>契約の結合</p> <p>複数の契約(顧客の関連当事者との契約を含む)が同時またはほぼ同時に締結され、かつ、下記の条件のいずれかに該当する場合には、その複数の契約を結合して、1 つの契約として会計処理します。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 契約が、単一の商業的目的で交渉されている。 ● 1 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。 ● 約束した財またはサービスが、単一の履行義務である。 	<p>特定の要件を満たすことを条件に、契約の結合または分離が容認されます。しかし、取引の基礎となる経済的側面が忠実に反映されている限り、契約の結合または分離は要求されません。</p>	<p>特定の要件を満たす場合は、契約の統合または分離が要求されます。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>契約変更(例えば、変更注文(US GAAP)または変型(IFRS))</p> <p>企業は、契約の当事者が契約の範囲および/または価格の変更を承認した場合に、条件変更を会計処理します。改変が契約の当事者の強制可能な権利および義務を創出または変更する場合、契約変更は承認されます。</p> <p>当事者が範囲の変更を承認したが、それに対応する価格の変更をまだ決定していない場合(例えば、価格未定の変更注文)、企業は、契約価格の変更を変動対価として見積もらなければなりません(変動対価の詳細については、下記の「取引価格の算定」のセクションを参照)。</p> <p>契約変更は、追加の財およびサービスが別個のものであり(別個の財およびサービスの詳細については、下記の「履行義務の識別」のセクションを参照)、かつ、契約価格が追加的な財またはサービスの独立販売価格(SSP)を反映する金額だけ増額する場合には、独立した契約として会計処理されます。追加の財またはサービスが別個のものであるが、独立販売価格ではない場合、そのような契約変更は将来にわたって会計処理されます。追加の財またはサービスが別個のものではない場合、契約変更は累積的なキャッチアップ修正によって会計処理されます(PwC の収益ガイド「Revenue from contracts with customers」セクション 2.9 のフローチャートを参照)。</p>	<p>変更注文は、顧客が変更注文を承認する可能性が高く、かつ、収益の金額が信頼性をもって測定できる場合に、契約収益に含まれます。</p> <p>また、US GAAP には、価格未定の変更注文(または、履行すべき業務は定義されているが、価格未定の注文)の会計処理に関する詳細な収益およびコストのガイダンスが含まれています。</p>	<p>変更注文(変型(variation)として知られる)は、一般に、顧客が変更注文を承認する可能性が高く、かつ、収益の金額が信頼性をもって測定できる場合に、契約収益に含まれます。</p> <p>価格未定の変更注文の会計処理に関する詳細なガイダンスはありません。</p>

設例 1-1 変更注文

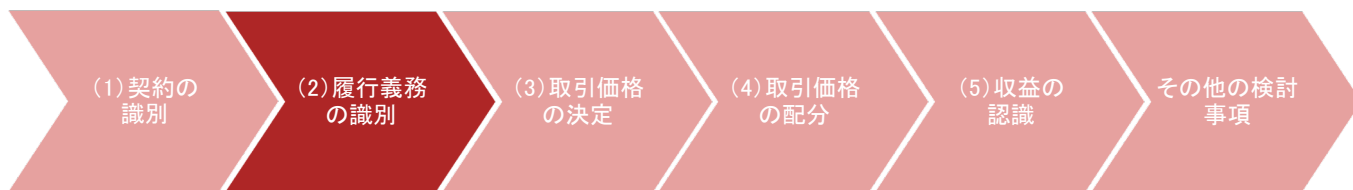
事例: ある建設業者には、オフィスビルを建設するという単一の履行義務があります。建設中に、顧客がビルの設計の変更を要求します。建設業者は、取引慣行に従い、変更の範囲に合意すれば、価格については合意する前であっても(すなわち、価格未定の変更注文)、設計変更の作業を開始します。

建設業者はこの変更注文をどのように会計処理すべきでしょうか。

分析: 変更注文は契約変更であるため、建設業者はまず、変更注文が契約変更のガイダンスに基づき承認されていることを確認する必要があります。一旦承認されると、建設業者は、その変更注文を独立した契約として会計処理すべきか、あるいは既存の契約の一部として会計処理すべきかを決定する必要があります。価格未定の変更注文は、通常、以下により、独立した契約として会計処理されません。

- 変更注文は、契約の観点において別個のものではなく、むしろ、顧客のために財およびサービスを結合後の項目に統合する建設業者のサービスの一部であるため、多くの場合、別個の財またはサービスを提供しない。
- 変更注文の価格設定は、多くの場合、追加の財またはサービスの独立販売価格を表していない。

価格未定の変更注文を独立した契約として会計処理できないとすれば、建設業者は変動対価のガイダンスを考慮する必要があります。変動対価の詳細については、下記の「取引価格の算定」のセクションをご参照ください。



2. 履行義務の識別

履行義務とは、別個の財またはサービス、もしくは一連の別個の財またはサービスを提供する約束をいいます。

特に、エンジニアリング、調達、および建設(EPC)の契約や設計施工一括発注(デザインビルド)の契約などを評価する場合、契約の中のすべての約束を単一の結合された履行義務として会計処理すべきかどうかの決定には判断が必要になります。E&C 業界では、契約の中の個々の約束の多くは別個のものになり得ますが、特定の契約の観点において、約束した財またはサービスが、契約の中の他の約束と区分して識別可能でない可能性があります(すなわち、当該財またはサービスを移転する約束が契約の観点において別個のものではない)。新収益基準は、建設業者が約束した財またはサービスが区別して識別可能かどうかを決定する際に考慮すべき指標の一覧を提供しています。

現行実務では、多くの場合、建設業者は、工事会計の範囲に含まれる契約を、契約レベル(例えば、道路または石油精製所を建設する義務)で会計処理しています。契約は通常、特定の限定的な状況においてのみ分離されます。個々の履行義務をそれぞれ会計処理するという新収益基準の要求事項により、少なくとも意味的には、分析の出発点が異なることとなります。すなわち、約束した財またはサービスが別個のものではない場合を除いて、それぞれの履行義務を区分して会計処理することになります。しかし、これらの契約に通常伴う高水準の統合を考えると、企業は最終的に、多くの場合、このような契約には単一の履行義務が含まれているという結論に達するかもしれません。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>企業は、契約において約束した財またはサービスを評価し、顧客に以下のいずれかを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別しなければなりません。</p> <p>a) 別個の財またはサービス(あるいは、財またはサービスの束)</p> <p>b) ほぼ同一で、顧客への移転のパターンが同じである、同質の一連の別個の財またはサービス</p> <p>次の要件の両方に該当する場合には、財またはサービスは別個のものとなります。</p> <ul style="list-style-type: none"> 顧客がその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利用可能な他の資源と組み合わせ得ることができる(すなわち、別個のものになり得る)。 財またはサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である(すなわち、当該財またはサービスを移転する約束が、契約の観点において別個のものである)。 	<p>基本的な前提は、各契約が、収益認識、コスト集計、および収益測定のためのプロフィットセンターであるという点です。ひとつの契約または一連の契約が、契約の結合または分離の要件を満たす場合にのみ、当該前提が覆される可能性があります。</p>	<p>基準の要求事項は、通常、それぞれの工事契約に独立して適用されます。ひとつの契約または一連の契約が、契約の結合または分離の要件を満たす場合に、当該前提が覆されます。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>財またはサービスを顧客に移転する複数の約束が区分して識別可能ではないことを示す要因には、以下のものが含まれますが、これらに限定されません。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業が、当該財またはサービスを契約において約束している他の財またはサービスとともに、財またはサービスの束に統合する重要なサービスを提供している。 当該財またはサービスのうちの1つまたは複数、他の財またはサービスのうちの1つまたは複数大幅に修正またはカスタマイズするか、あるいは、それらによって大幅に修正またはカスタマイズされる。 当該財またはサービスの相互依存性または相互関連性が高い。 <p>ASC606 は、企業は契約の観点において重要性のない約束した財またはサービスを区分して会計処理することは要求されないと記述している。</p> <p>IFRS 第 15 号には同様の具体的なガイダンスは含まれていません。しかし、IFRS 適用の報告企業は、履行義務を識別する際に、IFRS 第 15 号の全体的な目的および重要性の概念の適用を考慮しなければなりません。PwC は、履行義務の識別において、GAAP 差異はないと予想しています。</p>		

設例 2-1 設計施工一括発注(デザインビルド)契約

事例: ある建設業者は、空港ターミナルを設計および施工する契約を締結しています。建設業者は、設計およびプロジェクト全体の管理(エンジニアリング、整地、基礎、調達、ターミナル・スペースの建設、ボーディング・ブリッジを有するゲート、税関・出入国管理、航空会社のオフィススペース、営業に必要な物流システム、設備の据付け、完成までを含む)に責任を負っています。空港ターミナルは、顧客が所有するインフラの上に設計および建設中です。

この契約には、別個の履行義務がいくつあるでしょうか。

分析: 建設業者は、契約の中の約束した財およびサービスが別個のものではないため、契約は単一の履行義務を含んでいると結論づける可能性があります。しかし、契約の中の財およびサービスは別個のものになり得ます。なぜなら、顧客は、それ単独で、または、すべての財およびサービスが市場で他の建設業者によって販売されていることから、容易に利用可能な資源と組み合わせて、それぞれの財またはサービスから便益を得ることができるからです。ただし、建設業者は、財およびサービスを顧客が契約した結合後の項目(すなわち、空港ターミナル)に統合する重要なサービスを提供しています。建設業者は、約束した財またはサービスの効用(すなわち、それぞれの財またはサービスが便益や価値を提供する能力)も考慮しなければなりません。これは、建設業者は、他の財またはサービスとは独立して、契約の中のそれぞれの財またはサービスを移転する約束を履行できますが、それぞれの財またはサービスが他の財またはサービスの顧客にとっての効用に重要な影響を与えるため、設計と施工サービスの組み合わせは、追加的なものではなく、変換する性質のものであるためです。したがって、財およびサービスは区別して識別可能ではありません。

状況によっては、顧客が設計に対する権利を有しており、実務上、施工業務を完了させるために別の建設業者に設計図を提供することが

できる場合、建設業者は、設計サービスを施工業務とは別個のものであると結論付ける可能性があります。設計・施工サービスが反復的な性質のものではなく、顧客が真に独立した調達的意思決定を行っている場合（例えば、契約の交渉において、設計および施工サービスを1つの統合された提案として売り込まれるのではなく、設計サービスのみを調達するかどうかの選択肢が顧客に与えられている場合）がこれに該当する可能性があります。

設例 2-2 設備の調達

事例： 設例 2-1 と同じ事実関係ですが、この契約では、建設業者は下請業者から設備を調達し、空港ターミナルに設備を統合する重要な統合サービスを行うことが要求されていると想定します。設備の据付けおよび統合は、契約期間にわたって継続します。

この契約には、別個の履行義務がいくつあるでしょうか。

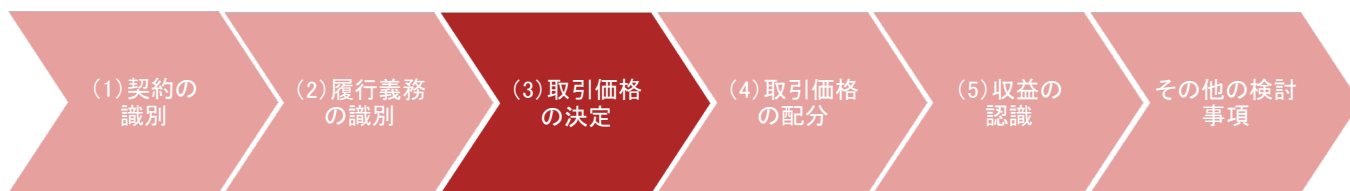
分析： 建設業者は、設備の調達および統合を、既に識別されている単一の履行義務（すなわち、空港ターミナルの建設）に含める可能性があります。調達された設備は、残りの財およびサービスの束との相互関連性が高く、顧客へ当該設備を提供するには、建設業者は、顧客が受け取れることを契約している結合後の項目に当該設備を統合する重要なサービスも提供する必要があります。

設例 2-3 メンテナンス・サービスの提供

事例： 設例 2-2 と同じ事実関係ですが、この契約では、建設業者は工事完了後に、専用設備や空港ターミナルのメンテナンス・サービスを提供しなければならないと想定します。また、この契約は、サービス委譲契約のガイダンスの範囲に含まれないものと想定します。メンテナンス・サービスは、ターミナルおよび設備の定期メンテナンスです。大規模な総点検サービスは、本契約の対象外です。

この契約には、別個の履行義務がいくつあるでしょうか。

分析： 建設業者は、(1) 設計施工一括（デザインビルド）サービス（専用設備を含む）、および(2) メンテナンス・サービスの2つの履行義務を識別する可能性があります。建設業者は、メンテナンス・サービスが設計・施工サービスと別個のものであるか否かを判定するにあたり、メンテナンス・サービスは設計・施工サービスに統合されず、また相互依存性も高くない、そして、空港ターミナルの設計および施工を大幅に修正またはカスタマイズしないため、メンテナンス・サービスは区分して識別可能である、と結論づける可能性があります。



3. 取引価格の算定

変動対価

取引価格(または契約収益)は、建設業者が履行義務を充足することと交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額です。取引価格の算定は、契約価格に変動性がある場合、より複雑になります。E&C 企業の一般的な検討事項としては、報奨金またはインセンティブ支払(収益の増額の可能性)、ペナルティー(収益の減額の可能性)、変更注文または変型、顧客が提供した資材(総額か純額かの問題)、請求および損害賠償金(収益の減額の可能性/顧客に対する支払)の会計処理が含まれます。認識した収益の累計額の重大な戻入れが将来において生じない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)場合、変動対価に係る収益を取引価格に含めなければなりません。用語は異なりますが、IFRS の「highly probable」は US GAAP の「probable」と同じ意味です。戻入れが「重大」かどうかは、(履行義務レベルや、企業の財政状態との関連ではなく)、契約レベルで評価しなければなりません。したがって、経営者は、収益の潜在的な戻入れの重要性を評価する際に、契約に基づきこれまでに認識した収益を考慮しなければなりません。このトピックの詳細な解説については、[TRG Memo No.14「変動対価」](#)および関連する[議事録](#)をご参照ください。

重大な金融要素の存在

E&C 業界では、多様な支払条件を有する長期契約が一般的です。新収益基準では、企業は、財またはサービスの移転との関連で顧客の支払の時期を評価する必要があります。財およびサービスの移転の時点との関連で支払の時点が異なる場合には、契約が重大な金融要素を含んでいることを示す可能性があります。いずれかの当事者が資金提供を行っている可能性があり、そのため、売手はより少ない収益(および、利息収益を計上)またはより多い収益(および、利息費用を計上)を認識する可能性があります。いずれのケースでも、総収益は、顧客から受け取った対価と異なることになります。

契約における重大な金融要素の識別には、判断が要求される可能性があります。財またはサービスの引渡しや現金の支払いが契約期間を通じて長期にわたって行われる長期契約の場合、その識別は特に難しくなる可能性があります。中間支払がある、あるいは、支払と財およびサービスの移転の時期が異なるすべての状況において重大な金融要素が存在するわけではありません。特に、長期契約において顧客が保持する金額(一般に「留保金」または「保持金」と呼ばれる)は、通常、顧客に重大な資金提供の便益を提供するものではなく、売手が契約に定められたとおりに履行するという保証を顧客に提供することを意図しています。このトピックの詳細な解説については、[TRG Memo No.30「重大な金融要素」](#)および関連する[議事録](#)をご参照ください。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>報奨金/インセンティブ支払/損害賠償金</p> <ul style="list-style-type: none"> 建設業者の履行を条件とする報奨金やインセンティブ支払は、変動対価です。損害賠償金の定めは、負のインセンティブ支払と考えることができます。これらの金額は、期待値(すなわち、確率加重)アプローチまたは最も可能性の高い金額アプローチのいずれかより予測可能な方を用いて、取引価格に含まれます。しかし、そのようにして含まれる金額は、変動対価の制限の対象になります。すなわち、変動対価に関する不確実性がその後、認識した収益 	<p>特定の履行基準が満たされる、またはそれを上回る可能性が高く、かつ、その金額が信頼性をもって測定できる場合、報奨金/インセンティブ支払は契約収益に含めなければなりません。</p>	<p>特定の履行基準が満たされる、またはそれを上回る可能性が高く、かつ、その金額が信頼性をもって測定できる場合、報奨金/インセンティブ支払は契約収益に含めなければなりません。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)場合にのみ、取引価格に含まれます。類似した種類の履行義務についての企業の過去の経験は、そのような評価を行う上で関連性があります。</p>		
<p>価格未定の変更注文および変型</p> <p>企業は、契約の当事者が契約の範囲および/または価格の変更を承認した場合に、条件変更を会計処理します。改変が契約の当事者の強制可能な権利および義務を創出または変更する場合、契約変更は承認されます。</p> <p>当事者が範囲の変更を承認したが、それに対応する価格の変更をまだ決定していない場合(例えば、価格未定の変更注文)、企業は、契約価格の変更を変動対価として見積もらなければなりません。</p>	<p>変更注文は、顧客が変更注文を承認する可能性が高く、かつ、収益の金額が信頼性をもって測定できる場合に、契約収益に含まれます。</p> <p>また、US GAAP には、価格未定の変更注文(または、履行すべき業務は定義されているが、価格未定の注文)の会計処理に関する収益およびコストの詳細なガイダンスが含まれています。</p>	<p>変更注文(「変型」(variation)として知られる)は、一般に、顧客が変更注文を承認する可能性が高く、かつ、収益の金額が信頼性をもって測定できる場合に、契約収益に含まれます。</p> <p>価格未定の変更注文の会計処理に関する詳細なガイダンスはありません。</p>
<p>顧客が提供する資材</p> <p>契約の履行を容易にするために顧客が提供する財(例えば、原材料または設備)の価値は、売手(建設業者)がこれらの財またはサービスの支配を獲得する場合には、(現金以外の対価として)契約収益に含まれます。</p> <p>US GAAP では、現金以外の対価は契約開始時の公正価値で測定されます。IFRS では、現金以外の対価の測定日を規定していません。そのため、経営者は、測定日を決定するために判断を適用しなければなりません。US GAAP と IFRS では、異なる結論に達する可能性があります。</p>	<p>顧客が提供する資材の価値は、建設業者がこれらの原材料に伴うリスクを有する場合、契約収益に含まれます。</p>	<p>工事契約基準には現金以外の対価の会計処理について明示的なガイダンスはありません。経営者は、非貨幣性交換に関する一般原則に従います。一般原則は、契約収益に含めるべき金額の測定に、通常、受け取った財またはサービスの公正価値を使用することを企業に要求しています。</p>
<p>請求</p> <p>見積超過額の請求は変動対価として会計処理され、変動対価の制限に関するガイダンスに従い、重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)範囲で、取引価格に含まれます。</p>	<p>請求は、発生する可能性が高く、かつ、信頼性をもって見積もることができる(特定の要件に基づいて算定される)場合、契約収益として計上されますが、発生した契約コストの範囲に限られます。請求に係る利益は、変更注文が顧客により承認される、または他の方法で実現されるまで、計上されません。</p>	<p>請求は、交渉がかなり進んだ段階に達しており、顧客がその請求を受け入れる可能性が高く、かつ、その金額が信頼性をもって測定できる場合に限り、契約収益に含められます。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>重大な金融要素</p> <p>契約に重大な金融要素が含まれている場合には常に、取引価格を調整しなければなりません。実務上の便法として、企業は、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年以内の場合には、重大な金融要素が存在するかどうかの検討を行う必要はありません。</p>	<p>1年を超える支払条件を有する債権など限定された状況でのみ、収益は割引かれます。</p>	<p>実務上、現金および現金同等物の流入が繰り延べられる場合に、収益は割引かれます。</p>

設例 3-1 変動対価-価格未定の変更注文

事例: 設例 1-1 と同じ事実関係ですが、変更注文が独立した契約にならない場合を想定します。

建設業者は価格未定の変更注文をどのように会計処理すべきでしょうか。

分析: 建設業者は、範囲の変更が承認された時点で価格未定の変更注文を変動対価として会計処理しなければなりません。建設業者は、期待値アプローチまたは最も可能性の高い金額アプローチのいずれか(より予測可能なアプローチ。ASC606-10-32-8(または IFRS 第 15 号第 53 項)および PwC の収益ガイド「Revenue from contracts with customers」セクション 4.3.1 を参照)を用いて、取引価格の対応する変動を見積もります。ただし、変更注文の価格が承認されるかまたはより確実になった際に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)ことを条件とします。

変更注文を含む残りの財またはサービスが別個のものではなく、部分的に充足された単一の履行義務の一部であるため、建設業者は、累積的なキャッチアップ修正によって取引価格をアップデートします。

設例 3-2 変動対価-報奨金

事例: ある建設業者は、既存の2車線の高速道路を3車線の高速道路へと拡張する契約を締結しています。契約価格は、65百万ドルに加えて、休暇旅行シーズンまでに拡張工事が完了した場合には報奨金5百万ドルが加算されます。この契約は、完了までに1年かかる見込みです。建設業者は、この種の高速道路工事を行った長い過去の実績を有しています。工事が休暇旅行シーズンまでに完了しなければ、建設業者は一切の報奨金を受け取りません。建設業者は、過去の経験に基づいて、休暇旅行シーズンまでに契約が完了する可能性は95%であると考えています。

建設業者は、どのように報奨金を会計処理すべきでしょうか。

分析: 報奨金は変動対価であり、建設業者は取引価格の総額を決定するためにこれを見積もらなければなりません。報奨金が二者択一(すなわち、唯一可能性のある対価の金額が65百万ドルまたは70百万ドル)であることを考慮すると、建設業者は、最も可能性の高い金額アプローチが取引価格に含めるべき変動対価の金額を最もよく予測する方法であると結論づける可能性が高くなります。報奨金の受け取りに関する建設業者の予想を考慮すると、契約の取引価格は70百万ドルであり、内訳は固定の契約価格65百万ドルと5百万ドルの報奨金(最も可能性の高い金額)になります。この見積りは定期的に見直され、予想される結果が当初の予想から変わった場合、適切な場合には、調整が行われます。

建設業者は、変動対価は制限されないと結論付ける必要があるでしょう。建設業者は、以下の要因を考慮することにより、この結論を裏付けることができます。

- 建設業者は、この種の工事を行った長い過去の実績を有している。
- 休暇旅行シーズンまでに工事を完了することは、大部分が建設業者の統制の及ぶ範囲内である。
- 不確実性は比較的短い期間で解消される。

設例 3-3 請求

事例: 設例 3-2 と同じ事実関係ですが、建設業者の統制の及ばない理由(例えば、顧客に起因する遅延)により、契約コストが当初の見積額を大幅に超えている場合を想定します。ただし、利益は依然として見込まれています。基礎となる契約条件に基づき、建設業者は、

顧客に起因する遅延により生じた追加の直接コストの支払いを受ける強制可能な権利を有しており、したがって、これらのコストの一部を回収するため、顧客に請求を提出しています。請求手続きは初期段階ですが、建設業者は、これまでに要求額から減額したことが幾度かあったものの、顧客との請求交渉を成功させている長い過去の実績を有しています。顧客に起因する遅延による修正は、契約変更ではありません。

建設業者は請求をどのように会計処理しなければならないでしょうか。

分析: 建設業者が類似の請求の交渉または同一の顧客との交渉に成功している過去の実績を有している場合、建設業者は、不確実性が解消される際に、重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と結論付ける可能性があります。

しかし、第三者と交渉する請求は、生じ得る結果の範囲が広い場合が多い。たとえ建設業者が請求の交渉に成功した多くの実績を有するとしても、関連のない顧客に対する請求が、他の顧客との交渉において予測価値を有していると主張するのは難しい可能性があります。これは、重要な判断が必要な収益基準の領域です。

設例 3-4 重大な金融要素－留保金(または、保持金)

事例: 建設業者は、病院の建設に関する契約を締結しており、その契約には様々な契約上のマイルストーンに基づく中間支払が含まれています。病院を建設する履行義務は一定の期間にわたって充足され(一定の期間にわたる履行義務の充足の詳細については、下記の「収益の認識」のセクションを参照)、マイルストーンを支払は建設業者の収益の認識と一致するように見積もられます。契約には、顧客が各マイルストーン支払の5%を留保し、病院が完成した時点でその留保金を建設業者に支払うと明記されています。

契約には重大な金融要素が含まれていますか。

分析: 建設業者は、契約には重大な金融要素が含まれていないと結論付ける可能性が高いでしょう。マイルストーン支払は、財およびサービスの提供、したがって、認識すべき収益の金額と一致するように見積もられているためです。建設業者は、留保金条項について、遅延支払条件は顧客に対する金融の提供以外の理由によるものである、すなわち、この留保金は、建設業者が契約に基づく義務の一部または全部を適切に完了できない不履行に対する保証を顧客に提供することを意図したものである、と結論づける可能性があります。



4. 取引価格の配分

取引価格は、顧客に提供される財またはサービスの独立販売価格の比率に基づいて、それぞれの履行義務に配分されます。E&C 業界で一般に見られる課題は、契約全体ではなく 1 つの履行義務のみに関連する変動対価（例えば、報奨金またはインセンティブ支払）の配分です。企業は、一定の条件を満たす場合、変動対価の全額を特定の履行義務に配分することができます。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>取引価格（および、取引価格の見積りの事後的な変更）は、各履行義務の独立販売価格の比率に基づきそれぞれ独立の履行義務に配分されます。独立販売価格の最良の証拠は、財またはサービスが独立して販売されている場合の観察可能な価格です。</p> <p>実際の販売価格が直接的に観察可能ではない場合には、独立販売価格を見積もらなければなりません。新収益基準は、見積方法を具体的に規定していません。例えば、建設業者は、財またはサービスの販売価格を見積もるために、コストに合理的なマージンを加算した金額を用いることができます。企業は、独立販売価格を見積もる際に、観察可能なインプットを最大限に使用しなければなりません。</p> <p>財またはサービスの独立販売価格の変動性が高いかまたは不確定である場合、企業は独立販売価格を見積もるために残余アプローチを用いることができます。</p> <p>企業は、次の要件のすべてに該当する場合には、値引きを履行義務のうち 1 つまたは複数（しかし、全部ではない）にすべて配分しなければなりません。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業は通常、契約の中の別個の財またはサービス（あるいは、別個の財またはサービスの束）のそれぞれを単独で販売している。 • 企業が通常、それらの別個の財またはサービスのうちのいくつかを束にしたものも、それぞれの束の中の財またはサービスの独立販売価格に対して値引きして販売している。 	<p>契約が収益認識を決定するプロフィットセンターであるということを前提として、契約の分離に関する配分のガイダンスを除き、工事契約における複数の引渡物に契約収益を配分する明示的なガイダンスはありません。</p>	<p>契約が収益認識を決定するプロフィットセンターであるということを前提として、契約の分離に関する配分のガイダンスを除き、工事契約における複数の引渡物に契約収益を配分する明示的なガイダンスはありません。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<ul style="list-style-type: none"> 財またはサービスの束のそれぞれに帰属する値引きが、当該契約における値引きとはほぼ同額であり、それぞれの束の中の財またはサービスの分析により、当該契約における値引きの全体がどの履行義務に属するのかの観察可能な証拠が提供されている。 <p>次の要件の両方に該当する場合には、変動対価(および、当該対価のその後の変動)の全体を、1つの履行義務に配分しなければなりません。</p> <ul style="list-style-type: none"> 契約に基づく変動対価の支払いが、当該履行義務に個別に関連している。 そのような配分が、全体的な配分の目的に合致する。 		

設例 4-1 複数の履行義務への契約収益の配分

事例: 建設業者は、道路と橋の両方を建設する契約を締結しています(この事実関係においては、道路建設と橋梁建設の2つの独立した履行義務が存在すると想定します)。建設業者は、開始時に、契約価格を151百万ドルと決定しており、これには、固定報酬140百万ドルと、建設業者がプロジェクトをどれだけ早期に完了させるかに応じて変動する報奨金が含まれています。予定より30日早くプロジェクトを完了すれば、建設業者はベース報奨金の10百万ドルを受け取ります。報奨金額は、建設業者によるプロジェクトの完了が30日前よりも1日前(後)になるごとに、10%増加(減少)します。

建設業者は、同様の契約を締結した経験があります。建設業者は、報奨金に関連する変動対価を見積もるために、最も可能性の高い金額アプローチを用います。建設業者の過去の経験および現在の見積りに基づき、建設業者は予定の31日前にプロジェクトを完了し、10百万ドルの報奨金を受け取る権利を得ると判断します。建設業者は、1日当たり10%のペナルティーまたはインセンティブに関連する追加的な変動対価を見積もるために期待値法を用います。建設業者は、追加の10%の報奨金(つまり、1百万ドル)と合わせて、合計で11百万ドルの変動対価を受け取る権利を得ると考えています。建設業者は、見積りの変動によって将来期間に収益の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い(US GAAPでは「probable」、IFRSでは「highly probable」と結論付けています。過去の経験に基づき、道路の独立販売価格は140百万ドルです。過去の経験に基づき、橋梁の独立販売価格は30百万ドルです。

建設業者は、2つの独立した履行義務に契約価格をどのように配分すべきでしょうか。

分析: 契約価格(固定報酬と変動報酬の両方を含む)を配分するために、建設業者は、最初に道路と橋梁の建設に独立販売価格を割り当てなければなりません。建設業者は、契約が要求する道路および橋梁と類似する種類および性質の道路および橋梁を単独で建設しています。変動報酬は、道路または橋梁のいずれかの個別の完了ではなく、プロジェクト全体の完了に基づいているため、両方の履行義務に配分することになります。151百万ドルの取引価格は、比率配分モデルを用いて、以下のように配分されます。

道路 124.4百万ドル (151百万ドル × (140百万ドル ÷ 170百万ドル))

橋梁 26.6百万ドル (151百万ドル × (30百万ドル ÷ 170百万ドル))

設例 4-2 契約収益の配分—取引価格の変更

事例: 設例 4-1と同じ事実関係ですが、契約開始後に、変動対価の金額が11百万ドルの予想から13百万ドルの予想に変更される場合を想定します。この変更は、建設期間中の気象状況が好転し、その結果、建設業者が予定よりも早くプロジェクト全体を完了すると見込まれることによるものです。

建設業者は、見積り契約価格の変動をどのように配分すべきでしょうか。

分析: 取引価格を履行義務に配分する際の基礎(すなわち、独立販売価格の比率に基づき配分するために使用される割合)は、契約開

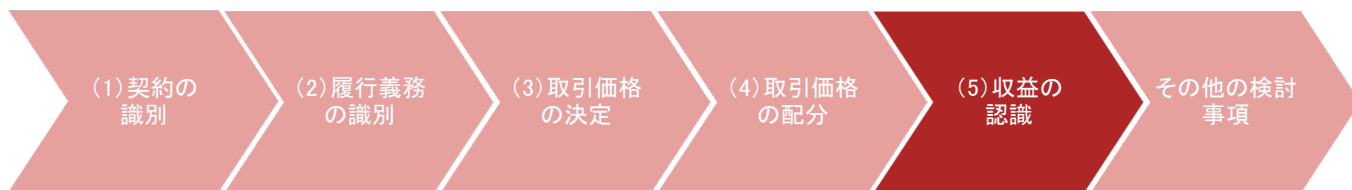
始後も変わりません。追加の2百万ドルの取引価格は、以下のとおり、契約当初に決められた配分割合を用いて道路および橋梁に配分されます。

道路 1.6 百万ドル (2 百万ドル × (140 百万ドル ÷ 170 百万ドル))

橋梁 0.4 百万ドル (2 百万ドル × (30 百万ドル ÷ 170 百万ドル))

見積りの変更は、累積的キャッチアップ・アプローチを用いて認識されます。例えば、見積りが変更された時点で、道路が90%完了し、橋の作業がまだ始まっていない場合、建設業者は、道路に係る履行義務の充足された部分について、追加の収益1.44百万ドル(1.6百万ドル×90%)を認識することになります。

報奨金が道路の完成のみに関連するものとして指定されている場合、建設業者は、契約開始時の報奨金の全額と見積り価格の変動分2百万ドルを道路に配分します。建設業者は、見積りの変更を行った期間に、道路に係る履行義務の充足された部分について、追加の収益1.8百万ドル(2百万ドル×90%)を認識します。



5. 収益の認識

現行の US GAAP では、建設業者は、業界全体にわたり工事進行基準を適用しています。新収益基準には、契約条件に基づき、支配が一時点で移転されるのか一定の期間にわたって移転されるのかを評価するための具体的な要件が含まれています (IFRS の下での IFRS 解釈指針 (IFRIC) 第 15 号「不動産の建設に関する契約」と同様)。多くの建設型契約は、一定の期間にわたって財またはサービスの支配を移転しており、そのため現行のガイダンスと類似する収益認識のパターンとなる可能性があります。収益認識の適切な時期を決定するためには契約ごとの分析が必要になります。

建設業者は、履行義務は一定の期間にわたり充足されると判断した場合、顧客への財またはサービスの移転を最もよく描写する方法を用いて収益認識の時期を決定するために、完了に向けての進捗度を測定しなければなりません。企業は、履行義務の充足に向けての進捗度を測定するための最良のインプット法またはアウトプット法を決定するために、提供された財またはサービスの性質、解約権、支払を要求する権利または支払を留保する権利、仕掛品に対する法的所有権などの契約条件を考慮しなければなりません。新収益基準は、契約の中の履行義務のそれぞれの進捗度を測定するために単一の方法を適用することを企業に要求しています。特に、設計、様々な施工および調達業務のように、1 つの履行義務に含まれる個々の財またはサービスが異なる期間にわたって移転される場合は、企業の履行を最もよく反映する進捗度の測定値を識別することが難しくなる可能性があります。企業は、適切な進捗度の測定値を決定するために、履行義務の全体的な約束の性質を考慮する必要があります。この評価を行うにあたり、企業は、個々の財またはサービスが別個のものではなく、単一の結合された履行義務として会計処理される理由を考慮しなければなりません。このトピックの詳細については、[TRG Memo No.41「複数の財またはサービスが1つの履行義務に含まれる場合の進捗度の測定」](#)および関連する[議事録](#)をご参照ください。

経営者は、異なる履行義務や異なる契約の進捗度を測定するために様々な方法を用いることができますが、財またはサービスの支配の移転を最もよく描写する方法を選択しなければなりません。進捗度の測定方法は、インプット法 (例えば、発生したコスト、労働時間) またはアウトプット法 (例えば、生産単位数、達成したマイルストーン) のいずれかになります。選択した測定値は、現在までの企業の履行を描写するものでなければならず、そして、顧客に支配が移転している重要な量の財またはサービスを除外すべきではありません。例えば、生産単位数または引渡単位数に基づく進捗度の測定は、一部の状況 (すべての状況ではない) において、履行義務の充足を測定する合理的な方法である可能性があります。これらの測定値が顧客に支配が移転している仕掛品を考慮していない場合には、これらの測定値を使用すべきではありません。このトピックの詳細については、[US TRG Memo No.53「一定の期間にわたり支配が移転する方法の評価」](#)および関連する[議事録](#)をご参照ください。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>支配の移転</p> <p>収益は、履行義務の充足時に認識されません。履行義務の充足は、顧客に財またはサービスの支配が移転する時に生じます。支配は、一時点、または (おそらく、E&C 業界ではより一般的な) 一定の期間にわたり移転します。</p> <p>次の 3 つの要件のうちの少なくとも 1 つに該当する場合、履行義務は一定の期間にわたり充足されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 顧客が、企業の履行による便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する。 	<p>完了に向けての進捗の程度、契約収益、および契約コストの信頼性のある見積もりが入手できる場合、工事進行基準を用いて収益を認識します。信頼性のある見積もりを要求することに加えて、次の条件のすべてが存在する状況においては、工事進行基準を用いることができます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 当事者によって締結される契約には、通常、両当事者が提供および受領する財またはサービスに関する強制可能な権利、交換される対価、ならびに決済の方法および条件を明確 	<p>工事契約の結果が信頼性をもって見積もることができる場合には、工事進行基準を用いて収益を認識します。</p> <p>固定価格の契約の場合には、次の条件のすべてを満たす場合、工事契約の結果は信頼性をもって見積もることができます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 工事契約収益の合計額が、信頼性をもって測定できる。 契約に関連した経済的便益がその企業に流入する可能性が高い。 契約の完了に要する工事契約原価と報告期間の末日現在の契約の進

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<ul style="list-style-type: none"> ● 企業の履行が、顧客が支配する資産を創出するかまたは増価させる。 ● 企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している。支払を受ける強制可能な権利は、完了した業務についての企業のコストに合理的な利益マージンを加算した金額である必要がある。 <p>履行義務が上記の要件を満たさない場合、履行義務は一時点で充足されます。支配の移転の時期の決定には、判断が必要になります。顧客が資産の支配を一時点で獲得したかどうかを判定する際に考慮する可能性のある指標には、以下が含まれます。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 企業が支払を受ける現在の権利を有しているか ● 顧客が法的所有権を有しているか ● 顧客が物理的占有を獲得したか ● 所有に伴う重大なリスクと経済価値が顧客に移転したか ● 顧客が資産を検収したか 	<p>に規定する条項が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 買手は、契約に基づくすべての義務を履行することが期待され得る。 ● 建設業者は、契約上の義務をすべて履行することが期待され得る。 <p>信頼性のある見積りができないものの、契約に損失が生じないという保証がある場合（例えば、契約の範囲が適切に定義されていないが、建設業者は全体的な損失から保護されている場合）には、より正確な見積もりを行うことができるまで、ゼロの利益マージンに基づく工事進行基準を用います。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 信頼性のある見積りができない場合には、工事完成基準が要求されます。 	<p>捗度の両方が信頼性をもって測定できる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 契約に帰属させることができる工事契約原価が、実際に発生した工事契約原価を従前の見積りと比較できるように、明確に識別でき、かつ、信頼性をもって測定できる。 <p>コスト・プラス契約の場合には、次の条件のすべてを満たす場合、工事契約の結果は信頼性をもって見積もることができます。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 契約に関連した経済的便益がその企業に流入する可能性が高い。 ● 契約に帰属させることができる工事契約原価が、個別に支払われるか否かにかかわらず、明確に識別でき、かつ、信頼性をもって測定することができる。 <p>信頼性のある見積りができないものの、契約に損失が生じないという保証がある場合（例えば、契約の範囲が適切に定義されていないが、建設業者は全体的な損失から保護されている場合）には、より正確な見積もりを行うことができるまで、ゼロの利益マージンに基づく工事進行基準を用います。</p> <p>回収される可能性が高いとはいえない工事契約原価は、直ちに費用として認識します。</p> <p>工事完成基準は禁止されています。工事契約の結果が信頼性をもって見積もることができない場合には、工事完成基準ではなく、以下の扱いとなります。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 収益は、発生した工事契約原価のうち回収される可能性が高い範囲でのみ認識する。 ● 工事契約原価は、発生した期間に費用として認識する。

E&C 業界では、1 つの一般的なインプット法は、完了に向けての進捗の程度を決定するために、発生したコストと予想される総コストとの比較を行います。これは、しばしば「原価比例」法と呼ばれています。新収益基準では、「原価比例」法の適用には、未据付資材の会計処理および契約コストの認識に関連して追加的な判断が必要になる可能性があります（下記の、「製品保証」および「移動コスト」の解説を参照）。

新収益基準で定義されているように、未据付資材とは、履行義務の充足のために使用する予定の建設業者が取得する特定の資材のことであり、その発生したコストが履行義務の充足における企業の進捗度に比例しないものです。このような財は、多くの場合、契約期間を通して必要に応じて第三者から調達されます。多くの場合、工事請負業者は、プロジェクトに統合する直前に当該財の受け取りが行われるよ

うに計画を立てます。しかし、場合によっては、準備期間が長引いたり据付けの時期が遅れたりしたことにより、建設業者が当該資材の据付けを行えるようになる前に、資材が工事現場に到着することがあります。このような資材を定義するために用いられる要件には、以下のすべてが含まれます。

- 財は、別個のものではない。
- 顧客が、その財に関連するサービスを受け取るより相当前に、その財に対する支配を獲得すると見込まれる。
- 移転した財のコストが、履行義務を完全に充足するために予想される総コストに対して重大である。
- 企業はその財を第三者から調達していて、その財の設計と製造に深く関与していない(しかし、企業は本人として行動している)。

これらの要件のすべてを満たす場合、企業の履行のより忠実な描写は、未据付資材のコストと同額で収益を認識することかもしれません。E&C 企業が未据付資材の会計処理の評価において考慮する必要のある主要な判断ポイントの一部は、以下に関連します。

- 資材が、建設業者により棚卸資産(すなわち、据付けの前に引き渡しが行われるが、建設業者が他のプロジェクトに容易に使用できる標準的な資材のコスト)とみなされる可能性があるか、あるいは大幅にカスタマイズされており当該契約に固有のものかどうか。
- 特定の資材が、他の基準(すなわち、棚卸資産)に基づき資産計上に適格かどうか。
- 据付け時、または支配は移転しているが据付けがまだ行われていない場合(すなわち、「day 2」)の当該資材の会計処理方法

未据付資材に関するこの具体的なガイダンスは、多くの E&C 企業にとって変更を表す可能性があり、そのため、この文脈における支配の移転という概念の解釈は進化し続けます。

設例 5-1 収益の認識

事例: 建設業者は、顧客と、顧客の土地の上に石油精製所を建設する契約を締結しています。契約の特徴は次のとおりです。

- 石油精製所は顧客の仕様に大幅にカスタマイズされており、契約期間中に、顧客による当該仕様の変更が見込まれる。
- 契約の資金調達の仕組みとして、返金不能の中間支払が要求される。
- 顧客は、(解約違約金を支払って)いつでも契約を解約できる。仕掛品は顧客の財産である。
- 物理的占有および法的所有権は、契約が完了するまで移転しない。

建設業者は、契約には精製所を建設するという単一の履行義務があると決定します。

建設業者は収益をどのように認識すべきでしょうか。

分析: 建設業者は、精製所を建設する履行義務について、一定の期間にわたり収益を認識しなければなりません。この契約は、建設業者の履行が顧客の支配する資産を創出するため、一定の期間にわたる認識のための 2 番目の要件を満たしています。顧客は、顧客が所有する土地の上に建設される資産を支配しており、また、契約期間中に設計の仕様を変更することができます。建設業者は、履行義務の充足に向けての進捗度の測定に、インプット法かアウトプット法のいずれかを選択しなければなりません。履行義務の充足に向けての進捗度の測定には、原価比例または費やした労働時間などのインプット法が最も適切である可能性があります。E&C 業界におけるほとんどの履行義務が履行期間全体にわたり均等に充足されるわけではないことを考えると、原価比例のインプット法が業界内で一般的に使用され、新収益基準の下でも引き続き一般的に使用されると見込まれます。

設例 5-2 メンテナンス・サービス

事例: 設例 5-1 と同じ事実関係ですが、契約は工事が完了した後 5 年間にわたって日常的なメンテナンス・サービスを提供することを建設業者に義務づけている場合を想定します。企業は労務費と資材費を毎月請求します。契約は、一定の安全およびコスト削減目標に基づく年次のインセンティブを規定していますが、解約に関する規定はありません。

建設業者は、運用およびメンテナンスの履行義務について、どのような進捗度の測定値を用いるべきでしょうか。

分析: メンテナンス・サービスは独立した履行義務となります。メンテナンス・サービスは、ほぼ同一で、移転のパターンが同じである一連の別個のサービスの要件を満たし、おそらく、原価比例または労働時間などのインプット法を用いて、一定の期間にわたって認識される可能性があります。代わりに、建設業者は、現在までに完了した企業の履行の顧客にとっての価値に直接対応する金額を請求する権利を

有している場合、ASC606-10-55-18 および IFRS 第 15 号 B16 項における「請求する権利」の実務上の便法を考慮することができます。例えば、顧客に請求される金額が費やした労働時間に基づいている場合の運用およびメンテナンス契約においては、この実務上の便法が適切である可能性があります。この実務上の便法が適切でない状況には、以下が含まれます。:

- メンテナンス・サービス契約が、1 度だけまたは稀に (例えば、契約上のマイルストーンの達成時、契約の完了時、または毎年 1 回のみ)、顧客によって評価され支払われる重要なインセンティブに関する規定のような変動対価を含んでいる。
- 契約 (または履行義務) は、結合されたアウトプット一式 (すなわち、稼働している発電所) の引渡しに関するものであり、プロジェクト期間中の現在までに移転した価値が、顧客から対価を受け取る権利に直接対応するものではない。

このようなメンテナンス契約における年次のインセンティブに関する規定のため、実務上の便法の使用は適切ではありません。

設例 5-3 収益の認識—コストを補償する支払いのみを受ける権利

事例: 建設業者は、下記の主要な条件で、専用機器を引き渡す契約を顧客と締結します。

- 顧客は、いつでも契約を終了できる。
- 顧客は、契約開始時に、建設業者が専用機器の製造のために調達する資材のコストをカバーする、返金不能の預け金を支払う。
- 契約は、建設業者が当該機器を別の顧客に振り向けることを禁止している。
- 機器は建設業者の工場で製造されているため、顧客は当該機器を支配していない。
- 契約は 1 つの履行義務を含んでいる。
- 顧客が契約を解約する場合、顧客は発生したコストと同額の金額を建設業者に支払う義務を負っている。

建設業者は、この契約について、収益をどのように認識すべきでしょうか。

分析: 建設業者は、機器の支配が顧客に移転した時点で、収益を認識しなければなりません。契約には、建設業者が機器を別の顧客に振り向けることを禁止する実質的な条項が含まれているため、建設業者はこの専用機器を他に転用できません。しかし、建設業者は、発生したコストの支払いを受ける権利しか有していないため、現在までに完了した工事に対して支払いを受ける強制可能な権利を有していません。建設業者が支払いを受ける強制可能な権利を有するためには、現在までに完了した工事にかかるコストに合理的なマージンを加算した金額の支払いを受ける権利を有していなければなりません。したがって、一定の期間にわたる認識の要件のいずれも満たしません。建設業者は、一時点で収益を認識しなければなりません。

設例 5-4 収益の認識—原価比例法の使用

事例: 設例 5-1 と同じ事実関係を想定します。契約に関する追加の事実は、以下のとおりです。

- 契約の存続期間は 3 年である。
- 契約収益の見積合計は 300 百万ドルである。
- 当初の契約コストの見積合計は 200 百万ドルである。
- 1 年目に、建設業者には 120 百万ドルのコストが発生している。この金額には、契約交渉時には予定されておらず予算にも含まれていない建設業者に起因する仕損材料および手直しに関連する 20 百万ドルが含まれている。したがって、契約コストの見積合計は 220 百万ドルに増加する。
- 建設業者は、履行義務の充足に向けての進捗度を測定するための合理的な方法は原価比例法であると結論付けている。

建設業者は、1 年目にいくらの収益と原価を認識すべきでしょうか。

分析: 建設業者は、原価比例モデルに従って認識すべき収益の金額を決定する際に、財またはサービスに対する支配を移転する際の企業の履行を描写しないコストを除外しなければなりません。したがって、建設業者に起因する仕損材料および手直しにかかるコストは、この状況では除外しなければなりません。これらの項目は、履行義務の充足における進捗度ではなく、企業の履行における不効率を表しており、契約交渉時に予定されているかまたは予算に含まれている場合を除き、進捗度の測定から除外しなければなりません。1 年目の期末時点で認識される契約収益および原価の金額は、以下のとおりです。

収益: 150 百万ドル (300 百万ドル × (100 百万ドル ÷ 200 百万ドル))
契約原価: 120 百万ドル
契約マージン総額: 30 百万ドル

設例 5-5 収益の認識－見積りの変更を伴う原価比例法の使用

事例: 設例 5-2 と同じ事実関係ですが、材料のコスト増により、2 年目の期末時点で契約を完了させるためのコストの見積合計が 250 百万ドルに増加する場合を想定します。2 年目の期末時点で発生した実際のコストの累計額は、220 百万ドルです (1 年目の不効率の 20 百万ドルを含む)。

建設業者は、2 年目にいくらの契約収益および原価を認識すべきでしょうか。

分析: 2 年目に認識される契約収益および原価の金額は、以下のとおりです。

収益の累計額	260.9 百万ドル (300 百万ドル × (200 百万ドル ÷ 230 百万ドル))
1 年目に認識される収益	150 百万ドル
2 年目に認識される収益	110.9 百万ドル
原価の累計額	220 百万ドル
1 年目に認識される原価	120 百万ドル
2 年目に認識される原価	100 百万ドル
2 年目の契約マージン総額:	10.9 百万ドル (110.9 百万ドル - 100 百万ドル)
現在までの契約マージン総額	40.9 百万ドル



その他の検討事項

製品保証

建設業界における製品保証の多くは、潜在的な欠陥を対象とするものです。新収益基準の下では、製品が期待どおりに一定の仕様に従って機能するというアシュアランスを提供する製品保証は、独立した履行義務ではありません。アシュアランス型の製品保証と呼ばれるこれらの製品保証は、他のガイダンス(ASC460「保証」またはIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」)に従って会計処理されます。したがって、アシュアランス型の製品保証に係る予想コストは、企業の進捗度の測定値における予想される総コストから除外し、企業が財またはサービスに対する支配を顧客に移転した時点または移転するにつれて引き当てます。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>顧客が独立で購入するオプションを有する製品保証は、独立した履行義務を生じさせます。取引価格の一部は、契約開始時に独立した履行義務に配分されます。</p> <p>顧客が製品保証を独立で購入するオプションを有していない場合には、製品保証は費用の引当として会計処理されます。ただし、約束した製品保証(または、約束した製品保証の一部)が、製品が合意された仕様に従っているというアシュアランスに加えて顧客に別個のサービスを提供する場合はこの限りではありません。</p> <p>企業の過去の履行が契約に定められたとおりであるという約束に加えて、顧客にサービス(例えば、メンテナンス)を提供することを要求する製品保証を提供する場合があります。このような状況では、企業は、製品保証のサービス部分を独立した履行義務として会計処理します。企業がアシュアランス型の製品保証とサービス型の製品保証の両方を約束しているが、それらを区分して合理的に会計処理できない場合には、企業は両方の製品保証を一括して単一の履行義務として会計処理しなければなりません。</p>	<p>建設業者は、通常、潜在的な欠陥に対する製品保証を契約の会計処理の範囲外とし、現行の偶発損失のガイダンスに従って会計処理します。建設業者は、収益を認識すると同時に、これらの保証修理に関する予想コストを引き当てます。</p> <p>通常の使用によって生じる欠陥に対する製品保証(すなわち、拡大保証)については、収益は繰り延べられ、契約の予想存続期間にわたって認識されます。</p>	<p>建設業者は、調整および保証作業の見積原価(予測される補償の原価を含む)を、工事契約原価として会計処理するよう要求されています。しかし、建設業者は、潜在的な欠陥に対する標準保証については、通常、契約の会計処理の範囲外とし、現行の引当金のガイダンスに従って会計処理します。建設業者は、収益を認識すると同時に、これらの保証修理に関する予想コストを引き当てます。</p> <p>通常の使用によって生じる欠陥に対する製品保証(すなわち、拡大保証)については、収益は繰り延べられ、契約の予想存続期間にわたって認識されます。</p>

契約コスト

現行の工事契約に関するガイダンスには、契約前コストおよび契約履行コストの両方に関連して、コストの資産計上に関するガイダンスが非常に多く含まれています。新収益基準にも、現在の契約コストの測定および認識を変更することになる可能性のある契約コストのガイダンスが含まれています。新収益基準では、履行義務が一定の期間にわたる認識の要件を満たしている場合、建設業者は、コストを繰り延

べることはできません。ただし、そのようなコストが契約の獲得コストまたは履行コストのいずれかのガイダンスに基づいて資産計上に適格である場合はこの限りではありません。重要なのは、履行義務の充足において発生したコストは、発生時に費用処理されるということです。建設業者が原価比例以外の進捗度の測定値を用いている場合、契約の存続期間中の各報告期間において、異なる利益マージンが生じる可能性が高くなります。企業は、財およびサービスに対する支配の移転を最もよく描写する進捗度の測定方法を選択しなければなりません。

セットアップ・コストおよび移動コスト

セットアップ・コストおよび移動コストは、企業が契約上の義務を履行できるようにするために、通常、契約開始時に発生する直接コストです。セットアップ・コストには、労務費、間接費またはその他の特定のコストが含まれる場合があります。これらのコストの一部は、有形固定資産などの他の基準の下で資産の定義を満たす可能性があります。他の基準が扱っていないコストについては、新収益基準の下で評価しなければなりません。移動コストは、契約における将来のサービスを提供する準備のための設備や資源の移動で発生するセットアップ・コストの一種です。そのようなコストには、通常、契約がなければ発生しなかったであろう、サービスの開始前に発生する輸送費やその他の費用が含まれます。経営者は、当該コストが、資産計上に適格な契約履行のためのコストかどうかを検討しなければなりません。企業は、顧客に財またはサービスを移転する生産前活動を行うこともあります。E&C 業界におけるセットアップ・コストと移動コストの例としては、次のようなものがあります。

- 顧客の所有地に設置する建設プロジェクトのための仮設施設、および契約に詳しく定める、当該施設に関する要求事項(もしあれば)。そのようなコストの例としては、以下のものがあります。
 - 事務所
 - 建設車両用の駐車場
 - アクセス道路
 - ユーティリティ
- 設備および人員の移動

E&C 企業は、そのような活動がサービスを提供するものか、または建設業者がサービスを提供するための準備をするものかを評価する必要があります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>充足した履行義務に関連するすべてのコストおよび不効率に関連するコスト(すなわち、材料、労働その他履行のための異常なコスト)は、発生時に費用処理されます。</p> <p>契約獲得の増分コストは、契約を獲得しなければ企業に発生しなかったであろうコストであり、回収が見込まれる場合には資産として認識されます。実務上の便法として、企業が認識するはずの資産の償却期間が1年以内である場合には、そのようなコストを発生時に費用処理することができます。</p> <p>契約を獲得するためのコストのうち、契約を獲得したかどうかに関係なく発生したであろうコスト(例えば、入札コスト)は、発生時に費用として認識します。ただし、当該コストが、契約を獲得したかどうかに関係なく顧客に明示的に請求可能な場合は除く。</p> <p>契約を履行するための直接コストは、他の基準の範囲に含まれず、かつ、契約に直</p>	<p>工事契約基準の範囲に含まれる契約コストの会計処理に関する詳細なガイダンスが非常に多くあります。</p> <p>具体的な予想される契約のために発生する契約前コストは、その契約からの回収可能性が高い場合にのみ繰り延べることができます。</p>	<p>契約コストの会計処理については、詳細なガイダンスが非常に多くあります。</p> <p>契約に直接関連し、契約を獲得する過程で発生した原価は、それらを区分して把握し、信頼性をもって測定することができ、かつ、その契約を獲得する可能性が高い場合には、工事契約原価の一部として含められます。他のすべての原価は発生時に償却されます。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>接関連し、将来の履行義務の充足に使用される資源を創出または増価し、回収が見込まれる場合には、新収益基準の下で資産計上されます。</p> <p>資産計上されたコストは、資産が関連している財またはサービスの支配が顧客に移転するにつれて償却されます。これには、具体的な予想される契約（例えば、契約の更新）に基づいて提供される財またはサービスが含まれます。</p>		

設例 6-1 契約コストの会計処理

事例: 設例 5-1 と同様の事実関係を想定します。契約の初めに、建設業者には、1 百万ドルの移動コストと 10 万ドルの入札コストが発生します。建設業者は、そのようなコストは他の基準（例えば、棚卸資産、固定資産、または無形資産）に従って会計処理すべきではないと結論付けています。また建設業者は、工事は 2 年間にわたり均等に履行されると見込んでいます。

建設業者は、この移動コストおよび入札コストをどのように会計処理すべきでしょうか。

分析: 建設業者は、移動コストが以下かどうかを判定するために判断を用いる必要があります。

- 当該コストは、契約を履行するためのコストを表しており、契約期間にわたり償却される資産として資産計上に適格である。
- 当該コストは、サービスを顧客に移転する移動活動に関連しており、発生時に進捗度の測定値の中に反映させなければならない。これは、移動活動が次のいずれかの場合に該当する。
 - 別個のものであり、独立した履行義務を表している。
 - このような活動が全体的なアウトプットを形成するためのインプットである場合には、結合された履行義務の一部である。

建設業者が、移動活動は結合された履行義務の一部であると判断し、進捗度の測定に原価比例法を用いている場合には、完了に向けての進捗度の測定に当該コストを組み入れます。

建設業者が、移動活動（すなわち、設備および人員の移動）は別個の財またはサービスを提供しておらず、結合された履行義務の一部でもない判断する場合、移動コストは、(a) 契約に直接関連する、(b) 将来の履行の充足に使用される資源を増価する、(c) 回収が見込まれる場合、契約を履行するためのコストとして資産計上されます。資産が関連する財またはサービスを決定するためには判断が必要となります。資産計上されたコストは契約全体に関連する場合や、契約の中の特定の履行義務だけに関連する場合があります。建設業者は、顧客への財またはサービスの移転のパターンと整合的な償却方法を用いなければなりません。一定の期間にわたって充足される履行義務に関連する資産は、進捗度の測定と収益の認識に使用される方法（すなわち、インプット法またはアウトプット法）と整合する方法を用いて償却しなければなりません。財またはサービスが契約全体にわたって一定率で顧客に移転する場合、定額法による償却が適切かもしれませんが、財またはサービスが一定率で移転しない場合には適切ではありません。

移動コストが資産計上されると仮定すると、1 年目の期末時点で 50 万ドルが償却されます（原価比例法を用いた 50% の支配の移転と一致します）。

入札コストの会計処理は、契約を獲得したかどうかに関係なく、当該コストが顧客に請求可能かどうかによって決定されます。企業の補償請求権が無条件の場合には、顧客に明示的に請求可能な契約に関連する金額は債権です。顧客から回収不能のコストは、発生時に費用処理しなければなりません。

契約資産および契約負債

現行の工事契約ガイダンスでは、収益を認識しているものの未請求の場合、建設業者は、未請求の債権（US GAAP）または顧客からの回収可能価額（IFRS）について資産を計上することが要求されています。顧客へ請求書を提出した時に、未請求の債権を請求済の債権に振り替えます。新収益基準では、顧客が対価を支払う前に建設業者が顧客にサービスを引き渡す場合、建設業者は、履行の対価に対す

る建設業者の権利の性質に応じて、契約資産または債権のいずれかを計上しなければなりません。

契約資産から債権残高への振替(建設業者が支払を受け取る権利を有する場合)は、請求のタイミングと合致しない可能性があります(現行のガイダンスの下で要求されているように、現行のガイダンスでは、通常、請求時に債権が発生するため)。新収益基準の下では、支払の期限が時の経過のみに基づいて到来するため、その時点で企業が対価に対する無条件の権利を有している場合、債権を計上します。新収益基準では、E&C 企業は、建設業者にコストが発生し、支払を受ける権利(請求する権利)を有しているが未請求の場合(請求サイクルによる請求の遅れなど)、貸借対照表上の適切な分類を評価する必要があります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>企業は、顧客が対価を支払う前に収益を認識する場合、企業の履行に対する権利の性質に応じて契約資産または債権のいずれかを表示しなければなりません。</p> <p>契約資産とは、企業が顧客に移転した財またはサービスと交換に支払を受ける権利(当該権利が、時の経過以外の何か(例えば、企業の将来の履行)を条件としている場合)です。</p> <p>債権とは、企業が支払を受けることのできる無条件の権利です。</p> <p>企業が履行義務を充足する前に顧客が支払いを行っている場合または支払期限が到来している場合、企業は当該金額を契約負債として表示しなければなりません。契約負債とは、企業が顧客に財またはサービスを移転する義務のうち、企業が顧客から支払を受け取っているものです。</p>	<p>未請求の債権は、契約作業が履行されるにつれて収益が認識される時に発生しますが、その金額は、契約の条件に基づき、後日まで請求することができません。</p> <p>コストおよび見積利益を超える請求額は、作業を履行する義務を表します。ただし、請求額が契約完了時の見積コストに現在までに稼得した契約利益を加算した金額を超える場合を除きます。</p>	<p>建設業者には、契約における将来の活動に関連する工事契約原価が生じている可能性があります。そのような工事契約原価は、回収の可能性が高い場合には資産として認識されます。当該コストは、顧客から支払われるべき金額を表します。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 関連する作業を履行する前に受領した前受金は、負債として認識されます。

不利な契約

新収益基準は、不利な契約に係る損失引当金の会計処理を扱っていません。IFRS 第 15 号によって IAS 第 11 号の不採算契約に関する会計ガイダンスは廃止されているため、IFRS 適用の報告企業は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って不利な契約を会計処理することになります。損失認識を扱っている現行の業種別または取引別のガイダンスの対象となる契約を有する US GAAP 適用の報告企業は、損失を認識すべきか否かを決定するために、その特定のガイダンスを引き続き適用します。建設型および製造型の契約に関する現行の US GAAP のガイダンスでは、契約全体のレベルで損失の評価を行うことが要求されています(ただし、契約が分離されているかまたは結合されている場合を除きます)。ASU2016-20「Topic 606 に対する技術的修正および改善」において、FASB は、契約のレベルは、建設型および製造型の契約に係る損失引当金の決定に必要とされる最下位のレベルであることを明確にしました。ただし、企業は、履行義務のレベルで損失引当金を決定するという会計方針の選択を行うことができます。

開示

企業の会計処理の変更にかかわらず、新収益基準には、収益の測定および認識において行った重要な判断を含め、幅広いトピックにわたって、詳細な定量的および定性的な開示要求事項が含まれています。開示要求事項は広範囲にわたり、適用にあたって重要な判断が必要となるものや、これまで企業の情報システムの中では把握されていなかったデータや情報を入手する必要が生じるものがあります。E&C 企業は、必要な情報を把握するために、既存のプロセスおよびコントロールの修正を確実に行う必要があります。開示には以下が含まれます。

- 履行義務に関する定性的および定量的な情報
- 契約残高の調整表
- 新収益基準を顧客との契約に適用する際に行った重要な判断および判断の変更

履行義務

契約の長期的な性質や一定の期間にわたって収益を認識するために必要な見積りを考えると、E&C 企業にとって、履行義務に関する開示は困難なものとなるでしょう。新収益基準は、履行義務に関する定性的情報、未充足(または部分的に未充足)の履行義務に配分した取引価格の金額、および当該金額をいつ収益として認識するかは定量的または定性的のいずれかの説明を開示することを企業に要求しています。現在、ほとんどの E&C 企業は受注残を追跡していますが、受注残の定義は一貫して適用されておらず、新収益基準のもとでの未充足の履行義務に関連する収益の金額と一致しない可能性があります。このため、企業は、新収益基準の残存履行義務に関する開示要求事項を満たすため、収集する情報を変更する必要があるかもしれません。

契約残高の調整表

E&C 業界では、現在、企業は、仕掛中の契約に関連するコストを超過する請求および請求を超過するコストを報告しています。このような財務諸表の構成要素は、概念的には、新収益基準における契約負債や契約資産にそれぞれ類似しています。しかし、新収益基準には、少なくとも1つの重要な相違点があります。それは、企業は、対価に対する無条件の権利を、他の契約資産とは区別して債権として表示しなければならないということです。そのため、以前は請求を超過するコストに表示されていたかまたは含まれていた一部の金額は、新収益基準の下では債権として表示する必要があります。

E&C 企業は、しばしば、契約期間中の異なる時期に支払の期限が到来するような複雑な契約を顧客と締結します。企業は、契約の一部については履行する前に顧客から対価を受け取り、契約の別の部分については対価を受け取る前に履行する場合があります。特定の契約の中の権利および義務に関連する契約資産および契約負債は相互に依存しており、そのため財政状態計算書において契約ごとに純額で計上しなければなりません。

E&C 業界に属する企業は、契約資産および契約負債の件数と金額が大きいことを考えると、新たな開示要求事項の影響を早期に評価することが重要です。例えば、新収益基準は、以下を含む契約残高の調整表を開示することを企業に要求しています。

- 期首残高および期末残高ならびに契約残高の変動から期間中に認識した収益
- 契約残高の重要な変動に関する定性的情報および定量的情報

これらの開示の目的は、当期に認識した収益の金額のうち、当期の履行の結果ではない金額に関する情報を提供することです。

重要な判断

新収益基準には、取引価格の配分に使用した方法など、重要な判断に関する追加的な特定の定性的および定量的な開示が含まれます。企業は、顧客との契約から生じる収益の金額および時期に重要な影響を与える重要な判断および判断の変更を開示しなければなりません。

企業は、取引価格の配分に使用した方法、インプットおよび仮定、進捗度の測定方法、ならびに取引価格に含めることができる変動対価の評価に関する情報を開示しなければなりません。

最終的な見解

上記の議論は、新収益基準のすべての側面を網羅しているわけではありません。企業は引き続き、契約交渉、主要指標(借入契約条項、保証および事前資格審査における要件の計算など)、税金、予算、コントロールおよびプロセス、情報技術要件ならびに会計などを含め、現在の事業活動が新収益基準によってどのように変更されるかを評価する必要があります。

本 In depth の公表時点でも、業界内では、変動対価、独立した履行義務の数、未据付資材、製品保証、コストの定義(例えば、移動活動、関連するコスト)、解約条項および開示など、E&C 企業に重要な影響を及ぼす可能性のある領域において、E&C 企業がいかに新収益基準を最もよく運用できるかについての議論が続けられています。E&C 企業は、新収益基準の適用を完了させる際にはこれらのトピックを念頭に置いて、引き続きこれらのトピックに関する動向および議論を注視していかなければなりません。

PwC のエンジニアリング・建設業界向けプラクティス

PwC のエンジニアリング・建設業界のプラクティスは、世界各国の 20,000 社以上のエンジニアリングおよび建設企業に業務を提供する 5,800 名超の高度な技術を持った専門家から構成されています。PwC は、建設業者、住宅建設会社、建設資材会社、専門サービス会社およびサポートサービス会社、政府ならびに民間部門や公共部門の会社向けに、各社に合わせたアドバイザー・ソリューションならびにアシュアランスおよび税務サービスを提供しています。

PwC は、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 223,000 人以上のスタッフを有し、高品質なアシュアランス、税務、アドバイザ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。

© 2017 PwC. All rights reserved. PwC refers to the US member firms or one of its subsidiaries or affiliates, and may sometimes refer to the PwC network.

Each member firm is a separate legal entity. Please see 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.