

IFRS in Focus

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

IASB が収益認識に関する再公開草案を公表

目次

- 提案内容
- 顧客との契約を識別する
- 別個の履行義務の識別
- 取引価格の算定
- 別個の履行義務への取引価格の配分
- 履行義務充足時点での収益認識
- 認識される累積的な収益金額の制限
- 不利な履行義務
- 契約履行コストまたは契約獲得コスト
- 適用ガイダンス
- 年次の開示および表示に関する要求
- 中間開示
- 経過措置
- 発効日および早期適用

要点

- 再公開草案の基礎となるアプローチは、当初の公開草案におけるアプローチと概ね整合しており、IAS第11号「工事契約」およびIAS第18号「収益」と同様に、企業が財およびサービスを引き渡すことにより収益を認識するモデルにより主として決定される。しかし、再公開草案は、現行のIFRSよりもより詳細なガイダンスを含んでおり、本モデルの適用に関して多くの変更がなされた。
- 当初の公開草案からの重要な変更の1つは、企業が、結合された項目に契約の要素を統合する重要なサービスを提供しており、当該要素が大きく修正されたりカスタマイズされている場合における、単一契約の履行義務のアンバンドリング(unbundling)に関する限定を導入したことである。
- 契約全体または契約のポートフォリオが利益をもたらすことが予想されていても、契約の特定の要素に関して、契約開始時に損失が認識される場合がある。
- 再公開草案は、受取対価の金額が不確実でも、収益が認識され得る状況に関するガイダンスを示している。
- 広範な財務諸表の開示が要求される。
- 改訂された提案は、早ければ2015年1月1日以降開始する事業年度より発効し、早期適用が認められる。
- コメント期限は、2012年3月13日に終了し、最終基準書は、2012年末に公表される予定である。

提案内容

2011年11月14日、国際会計基準審議会(IASB)は、再公開草案ED/2011/06「顧客との契約から生じる収益」(以下「再公開草案(再ED)」)を公表した。再EDは、まったく新しい収益認識基準を開発するための次のステップであり、2010年6月に公表された当初のEDでの提案についての広範なアウトリーチ活動と再審議を受けたものである。根底にある概念的な基礎に変更はないものの、IASBと米国財務会計基準審議会(FASB)(以下「両審議会」)は、当初EDにおける提案の細部を変更した。これらの変更の結果と財務諸表利用者にとっての収益に関する表示科目の重要性を考慮して、両審議会は、パブリック・コメントのために再ED を公開することを決定した。両審議会は、本提案が明確で、企業の顧客との契約の経済的実態を財務諸表利用者に効果的に伝達する方法で適用可能であるかについて、関係者からのコメントを求めている。

両審議会は、関係者が以前にコメントする機会がなかった再EDの6つの特定の分野に関するコメントを求めている。

1. 財およびサービスの移転に関する履行義務が、時間とともに充足される時期を決定すること
2. 顧客の信用リスクの影響を、収益の表示科目のそばに別の表示科目として表示すること
3. 現在までに認識される累積的な収益金額を、企業が権利を有することが合理的に保証されている金額にまで制限すること
4. 不利テストを、企業が時間の経過とともに充足し、契約当初時点で1年以上にわたり充足されることが予想される履行義務に適用すること
5. 中間財務報告において収益の開示を要求すること
6. 企業の通常の活動からのアウトプットではない移転された非金融資産の認識の中止の時期を決定すること

本プロジェクトの目的は、広範囲の業界にわたる複雑な取引に、整合的に適用可能な共通の包括的な原則ベースの収益基準を開発することである。両審議会は、改訂された提案が現行の収益認識ガイダンスを大幅に改善するものであると期待している。

再EDのコアとなる原則は、「企業は、財またはサービスと交換に企業が権利を得ることが見込まれる対価を反映する金額により、約束した財またはサービスの顧客への移転を示すために収益を認識しなければならない」である。本提案は、再EDの範囲内にある契約の収益認識の際に企業が従う5つの主要なステップを示している。

- ステップ1－顧客との契約を識別する
- ステップ2－契約における別個の履行義務を識別する
- ステップ3－取引価格を算定する
- ステップ4－当該取引価格を契約における別個の履行義務に配分する
- ステップ5－企業がそれぞれの履行義務を充足した時点で収益を認識する

これらのステップは、当初のEDで識別されたステップと整合するものである。しかし、下記に記述されるようにその実施については多くの変更が提案されている。

顧客との契約を識別する

再EDは、当初のEDにおける提案と整合的な方法で、リース、保険契約、金融商品に関する基準の範囲の契約、および交換の当事者ではない顧客または潜在的な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取引以外の契約に適用される。契約は、顧客を相手にするものでなければならず、書面でも、口頭でも、黙示的なものでもよく、2者以上の当事者に強制可能な権利および義務を生じさせるものでなくてはならない。再EDは、契約が存在しているかどうかを決定する際に企業が考慮すべき特定の規準を提供している。「完全には未履行」の契約におけるすべての当事者が、契約を違約金なしで一方的に終了させることができる場合、契約は存在するとはみなされない。

見解

企業は、新たなモデルが適切に適用されることが確保されるために、すべての顧客契約を識別し、それらの主要条件を理解することが必要となる。これには、企業の法域における契約を成立させるための実務およびプロセスの理解と、企業および業界の商慣行の理解が含まれる場合がある。

契約の結合

両審議会は、当初のEDにおいて提案された契約の結合に関するガイダンスを改訂し、改善した。再EDは、次の規準の1つ以上が満たされる場合に、企業が同一の顧客（または関連当事者）と同時（またはほぼ同時に）締結される2つ以上の契約を結合することを要求する。

- 契約が単一の商業的な目的のあるパッケージとして交渉されている。
- ある契約において支払われる対価の金額が他の契約の価格または履行に依存している。
- 2つ以上の契約における財またはサービスが単一の履行義務を構成する。

契約の分割

当初のEDは、「契約における一部の財またはサービスの価格が、契約におけるその他の財またはサービスの価格と独立である場合、契約を複数の契約」として会計処理することを提案した。両審議会は、この会計処理は不要であると考え、この提案された要求を削除することを決定した。そのため、分離に関するすべての決定は、別個の履行義務を識別するプロセスの一部となる（詳細については下記の議論を参照）。

契約の変更

再EDは、契約の範囲または価格の変更が、追加の「区別できる（distinct）」約束した財またはサービスをもたらし、その追加の対価の金額が、適切な調整を含む企業の独立販売価格を反映するものである場合、企業に当該契約の範囲または価格の変更を別個の契約として会計処理することを要求する。これに該当しない場合、企業は、（部分的に充足された義務を含む）契約に残存する履行義務を識別し、変更された契約を以下のように会計処理する。

- 残存する財またはサービスが、既に移転されたものと区別できる場合、変更された取引価格から完全に充足された履行義務に割り当てられた対価の金額を控除した金額を、それぞれの残存する履行義務に配分する。

- 残存する財またはサービスが区別できるものではなく、契約変更日時点で部分的に充足された単一の履行義務の一部である場合、契約全体の取引価格と進捗度を見直す（契約変更日において、累積ベースでのキャッチアップによる修正を行う）。

当初のEDは、当初の契約の価格と相互依存적であるすべての契約の変更により2番目のアプローチを使用することを提案していたが、キャッチアップによる修正は経済的実態を反映しないとの批判を招いていた。

別個の履行義務の識別

当初のEDと再EDは、財またはサービスが「区別できる(distinct)」と判断される場合、それらを別個の履行義務として会計処理することを提案する。当初のEDは、財またはサービスが、別個に販売されている場合、または財またはサービスが区別できる機能や利益マージンを有しているため別個に販売し得る場合に義務は区別できるとみなしていたが、多くの者（特に建設業界）から、単一の契約中に管理できないほど多くの履行義務が識別される懸念が表明された。再EDは、「区別できる」の定義を改善することによりこれらの懸念に対応している。

再EDにおいて、以下で説明されている場合を除き、次のいずれかを満たす場合、財またはサービスは区別できる。

- a) 企業が、財またはサービスを通常別個に販売している。
- b) 顧客が、そのまま、または顧客が容易に入手可能な資源と共に、財またはサービスの便益を享受できる。

これらの規準にかかわらず、以下の規準の両方を満たす場合、約束された財またはサービスの束における財またはサービスは区別できず、そのため、財またはサービスの束は、単一の履行義務として取扱われる。

- a) 束における財またはサービスの相互関連性が強く、これらを顧客へ移転するには、企業が、顧客が契約した結合された項目（複数可）へ財またはサービスを結合するため重要なサービスを提供することが必要である
- b) 契約を履行するために、財またはサービスの束が大幅に変更されているまたはカスタマイズされている

再EDは、実務上の簡便法として、企業は、2つ以上の区別できる財またはサービスの顧客への移転パターンが同一である場合、これらを単一の履行義務として会計処理することができるとしている（例えば、区別できる財またはサービスの進捗度の測定に、1つの方法を適用することが、財またはサービスの顧客への移転を忠実に示す場合）。

見解

契約中の「相互関連性が強い」要素をアンバンドリングすることへの制限は、カスタマイズやインテグレーションといった関連する専門的サービスとともにコアとなるソフトウェア製品を供給する企業などに慎重な検討を要求する場合がある。このような状況においては、ライセンスとサービスを結合し、すべての収益を時間の経過とともに認識することになる単一の履行義務として取扱うことができる。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するべきであるかを評価する際には、企業は、結合の範囲、カスタマイズのレベル、履行義務が充足される順番を含む数多くの要因を考慮することが必要となる。なぜなら、顧客は、同じ契約中の他の財またはサービスが引き渡されるまで財またはサービスを使用することができない場合があるからである。

取引価格の算定

当初のEDは、取引価格が変動する場合、企業は、合理的に見積りができる場合に、取引価格の確率加重平均見積りを使用することが要求されることを提案した。再EDは、「取引価格とは、第三者に代わって回収される金額を除き、顧客への財またはサービスと交換に、企業が権利を得ることが見込まれる対価の金額」であることを明確にした。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、業績ボーナス、ペナルティー、値引きまたはその他の類似の項目を含む。見積りは、入手可能な実績情報、現在の情報、将来の情報を反映し、確率加重平均金額または最も起こり得る金額（すなわち経営者の最善の見積り）に基づく。それは、「企業に権利を得られる対価の金額をよりよく予測ことを企業が予想する方法」による。契約を通じて、1つの方法を一貫して適用する必要がある。

見解

一定の状況において、「最善の見積りアプローチ」を使用することを認める両審議会の提案は、情報が不足する場合の信頼性のない見積りや、2つの起こり得る結果のどちらにも一致しない数学的平均を使用することの要求に関する懸念を緩和するであろう。

貨幣の時間価値

当初のEDと再EDは、財務要素が契約にとって重要である場合、貨幣の時間価値を反映するよう、取引価格を調整することを要求する点で一致している。財務要素が契約にとって「重要（significant）」であるかどうかの決定に関する主観性に考慮して、再EDは、この決定の際に企業が考慮すべき要因を提供している。

- 企業が約束された財またはサービスを顧客へ移転する時期と、顧客がこれらの財またはサービスに対する支払をする時期との間の予想される期間
- 顧客が通常の支払条件に従い即時に現金で支払いをした場合と対価が著しく異なるか
- 契約上の利率と関連する市場の現在の金利

再EDは、企業は、「契約開始時に、企業と顧客との間の別個の財務取引において反映されるであろう割引率」を使用しなければならないと規定する。さらに、実務上の簡便法として、契約開始時点で、財またはサービスの移転日と最終的な支払日との間の期間が1年以内である場合には、重要な財務要素があるかどうかを評価する必要はない。

現金以外の対価

再EDは、現金以外の対価の公正価値が合理的に見積ることができる場合、現金以外の対価を公正価値で測定することを要求する。現金以外の対価を合理的に見積ることができない場合、約束された財またはサービスの独立販売価格を参照して、間接的に対価が測定される。顧客が、企業の契約の履行を容易にするため、その後企業が支配を獲得する財またはサービスを抛出する場合、企業は、その抛出を顧客から受け取る現金以外の対価として会計処理する。

顧客に支払われる対価

再EDは、「顧客に支払われる対価には、現金、掛けまたは顧客が企業に対して負っている金額に対して適用が可能な項目の形式により、顧客（または、顧客から企業の財またはサービスを購入するその他の当事者）に対して支払われるまたは支払うことが見込まれる金額を含む」と規定されている。顧客に支払われる対価は、それが、顧客が企業に対して移転する区別できる財またはサービスとの交換での支払いでない限り、取引価格の減額として取扱われる。

回収可能性

再EDは、予測される信用損失の見積額（取引日時点の当初見積額と事後的な修正の両方を）を、包括利益計算書において、総収益の表示科目のそばに別個の表示科目で認識することを要求する。これは、総収益に当初見積りを含めることを提案する当初のEDと異なる。再EDは、収益認識の前提条件として、約束された対価を顧客が支払う能力を評価することを要求していない。

見解

信用リスクの影響が、売上総利益内に示されるようになるので、企業は、財務業績表示の潜在的な変更が、売上総利益などの主要な業績指標へ及ぼす影響の評価が必要となる場合がある。

別個の履行義務への取引価格の配分

当初のEDは、企業が「契約開始時に、個々の履行義務の基礎となる財またはサービスの独立販売価格に比例して（すなわち、相対的な独立販売価格に基づき）、すべての別個の履行義務に取引価格を配分しなければならないこと」を提案していた。再EDは、財またはサービスの独立販売価格が、直接観察可能でない場合に、使用される見積方法に一層の柔軟性を持たせている。例えば、独立販売価格が大きく変動する履行義務や独立販売価格が不確実な履行義務については、残余法（residual method）が最も適切な方法である場合がある。割引は、それぞれの財またはサービスが、通常、別個に販売され、観察可能な販売価格が、割引の全体が関連する履行義務の証拠を提供するものでない場合に限り、相対的な独立販売価格に基づいて、すべての個々の履行義務に配分される。

取引価格に将来の事象または状況を条件とする対価が含まれている場合、企業は、偶発的な金額と関連する事後の変動を、次の規準の両方が満たされる場合に、1つの履行義務に配分する（事後の取引価格の変動を、契約のすべての履行義務に配分する当初のEDにおいて提案された要求とは異なる）。

- 契約上の条件付の支払条項が、特定の履行義務を充足するための企業の努力、またはその別個の履行義務を充足することからの特定の成果に明確に関連する。
- 偶発的な金額総額を特定の履行義務に配分することが、EDの配分原則と整合している。すなわち、全体として、偶発的な金額は、企業が各々の履行義務の充足と交換に権利を得ることを見込む対価の金額を合理的に反映する。

その他すべての取引価格の事後的な変動は、契約開始時と同様の基準で別個の履行義務に割り当てることが必要となる。充足された履行義務に配分された金額は、取引価格が変動した期間において、収益として認識されるか、収益の減額として認識される。

履行義務充足時点での収益認識

当初のEDは、財またはサービスの顧客への移転時期の決定で「支配」概念を導入し、収益は一時点または時間の経過とともに認識される。再EDの作成過程で、両審議会は、顧客が一時点で支配を獲得する場合についての提案された指標を修正し、時間の経過とともに連続的に支配が移転しているか否かを決定する際に企業が考慮すべき追加のガイダンス（企業が連続的に充足される履行義務の完全な充足までの進捗度を測定しなければならない方法の明確化を含む）を提供することを決定した。

一時点での支配の移転

再EDは、当初のEDにおいて提案されたガイダンスのほとんどを繰り越している。しかし、両審議会は、「支配」を明確に定義する代わりに「支配」概念を記述し、支配の指標から「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」を削除し、「所有のリスクおよび経済価値」を追加することを決定した。

期間の経過による支配の移転

時間の経過とともに収益を認識する企業の場合、企業はまず初めに、履行義務が連続的に充足されることを結論付け、次に完了までの進捗度を測定する方法を選択する。企業は、次の2つの規準のうちのいずれかが満たされる場合、履行義務を充足する。

1. 企業の履行が、当該資産が創造されるまたは強化されるにつれて、顧客が支配する資産を創造するまたは強化する（例えば、顧客が仕掛品を支配している）。
2. 企業の履行が、企業が代替的に使用できる資産（asset with alternative use）を創造せず（例えば、契約により、企業が仕掛品を他の顧客に売却することができない、または仕掛品が大幅にカスタマイズされており、他の顧客には適さない場合）、更に以下のうち少なくとも1つを満たす。

- a. 企業が各タスクを履行するにつれて、顧客は便益を同時に享受し消費する。
- b. 他の企業が、顧客に対する残存義務を満たすことが要求される場合に、当該他の企業は、（企業が支配する仕掛品またはその他の資産へのアクセスなしに）現時点までに履行されたタスクを実質的に再履行する必要がない。
- c. 企業は、現時点までの履行に対する支払いを受ける権利があり（売手が、契約上の債務を完全に遵守するものと仮定する）、約束されたとおりに契約を履行する予定である。顧客が契約を解除できない、または契約価格の全額が契約解除時に支払われる場合、この規準を満たすものと思われる。顧客が契約を解除でき、契約解除時に契約価格の総額より低い固定金額が支払われる場合は現時点までになされた履行の補償には十分とはみなされず、この規準を満たさない場合がある。

企業が時間の経過とともに充足する個々の別個の履行義務について、企業は、完了までの進捗度を測定する方法を選択し、その方法を一貫して適用することにより収益を認識する。進捗度を測定する適切な方法には、アウトプット法、インプット法が含まれる。

企業が完了までの進捗度の測定にインプット法を使用する場合で、関連するサービスよりもかなり前に財が移転する場合（例えば、企業により関連サービスが提供される前に、顧客が支配する材料）、本EDは、以下の双方に該当する場合、企業が財のコストと同額の収益を認識することがその履行を最もよく描写する場合があるとしている（すなわち、マージンがゼロ）。

- 移転された財のコストが、履行義務を完全に充足するための予想コストの総額と非常に関連性がある。
- 企業は、他の企業から財を調達し、財のデザインや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）。

見解

当初のEDの主な批判の1つは、サービスに関するガイダンスが不適切であるということであった。再EDには、かなり多くのガイダンスが含まれている。初めのうちは、その表現の仕方が、非常になじみがないと思われるかもしれないが、多くの場合、IAS第18号の下でサービスとして取り扱われる項目は、再EDにおいて、時間の経過とともに充足される履行義務として分類される。

資産が組み立てられるにつれて顧客が仕掛品を支配するカスタマイズされているサービス契約の場合、そのサービスに関連する収益は、契約期間にわたって認識される。顧客が仕掛品を支配しないサービス契約の場合は、企業が代替的に使用できる資産が創造されるかどうかを判断する必要がある。「代替的に使用できる資産」とは、企業が、容易に別の顧客へ転用することが可能な資産である。契約条件、資産を再構成するために必要なコストの重要性、他の顧客に資産を売却するために必要な割引、（法的問題を含む）他の顧客への資産転用の企業への影響を含む、すべての事実および状況を検討する必要がある。資産を代替的に使用することができないことを決定した企業が、時間の経過とともに収益を認識するためには、上述した3つの規準のうちの1つを満たす必要がある。

両審議会の再審議中、スタッフは、はじめの2つの規準に基づき、支配の連続的な移転を生じる場合があるいくつかのタイプの設例を提供した（顧客が仕掛品を支配しておらず、企業の履行が、企業が代替的に使用可能な資産を創造しないものと仮定する）。設例には以下のものが含まれる。

・各取引が処理されるに従って顧客が便益を享受するため、顧客に代わって取引を処理する企業

・他の企業が現時点までに提供された財の配送を再履行する必要がないため、顧客のために配送サービスを提供する企業

これまでの履行に対する支払を受ける権利を企業が有しているかどうかを評価する際には、企業は、たとえ顧客が自らの都合で（すなわち、約束された履行を企業が不履行以外の理由により）終了することができる場合でも、少なくとも企業の現時点までの履行を補償することを目的とする固定金額または変動金額に対する権利を有している必要がある。現時点までの履行についての補償には、顧客が契約を解除する場合の企業

の利益についての潜在的な損失だけの補償ではなく、企業のコストに合理的な利益マージンを加算した額の回収に対する支払いが含まれる。

建設タイプの活動に焦点を当てている微妙ではあるが重要な変化もある。IAS第11号およびIFRIC第15号の現行のガイダンスは、アイテムが顧客固有のデザインで建設されているかどうかに焦点を当てるが、再EDは、建設中の資産が、企業にとって「代替的な使用」があるかに焦点を当てる。これは場合によっては、特に一定の不動産契約において、異なる分析をもたらす場合がある。

認識される累積的な収益金額の制限

対価に変動性がある契約の場合、再EDは、認識される累積的な収益金額に追加的な制限を課しており、この金額は、企業が受け取ることが合理的に保証される金額を超過してはならないとしている。企業は、以下の規準の両方が満たされた場合に限り、充足された履行義務へ配分された対価に対する権利を得ることが合理的に保証される。

- 類似するタイプの履行義務について、企業が実績を有している（またはその他の企業の実績にアクセスできる等の他の証拠を有している）。
- 企業の実績（またはその他の証拠）により、企業がその履行義務の充足と交換に権利を得る対価の金額が予測される。

見解

この制限は、例えば、将来日の時価に基づく資産管理手数料またはライセンシーの将来の売上高にも基づくロイヤルティーの支払いなど、「合理的に見積る（reasonably estimated）」ことはできるが、受け取る可能性がまったくない収益金額に対処するために追加されたものである。

不利な履行義務

再EDは、契約の開始時に個々の不利な履行義務を評価するという当初のEDの要求を維持しているが、その評価を、時間の経過とともに充足され、契約開始時点で1年を超えて充足されることが予想される履行義務に限定する。このテストおよび不利な負債の測定に使用されるコストは、「履行義務を充足するための直接コスト」と、「企業が、約束された財またはサービスを移転せずに、履行義務から解放されることが認められる場合に支払うことが必要となる金額」のいずれか低い方となる。

見解

再EDは、個々の不利な履行義務により、契約開始時点での損失認識をもたらす可能性を限定しているが、排除はしていない。

契約履行コストまたは契約獲得コスト

契約履行コストは、「コストが契約（または特定の予定される契約）に直接関連し、当該コストが、将来履行義務を充足するために使用される企業の資源を創出するまたは価値を増加させ、当該コストの回収が見込まれる」場合に資産化される。このようなコストの例には、直接労務費や直接材料費が含まれる。しかし、一般管理費や仕損のコストは、通常資産化されない。再EDは、コストが予定される契約に特に関係するものである場合、契約に直接関連するコストには、契約獲得前に生じたコストが含まれることも明確化している（すなわち、契約前コスト）。

当初のEDは、契約獲得コストを費用処理すべきことを提案したのに対して、再EDは、顧客との契約を獲得するための増分コスト（incremental costs）について、企業がこれらのコストを回収することを見込んでいる

場合には、資産として認識すべきことを提案している。増分コストとは、顧客との契約を獲得する取組みにおいて企業に生じ、契約が獲得されていなかったならば発生しなかったであろうコストである（例えば、販売手数料）。契約が獲得されたか否かに関係なく発生したであろうコストは、契約が獲得されたか否かにかかわらず、当該コストを顧客に請求可能である場合を除き、発生時に費用認識しなければならない。

実務的な簡便法として、予想される期間が1年以下の契約については、発生した契約獲得コストを資産計上する代わりに、費用処理することが認められる。

資産化されたコストは、「資産に関連する、財・サービスの移転パターンと整合する規則的な方法」で償却する。期間は、顧客との当初の契約期間を超過する場合がある（例えば、契約更新および関連するその後の売却の考慮）。

適用ガイダンス

製品保証

当初のEDは、製品保証が、製品の顧客への移転時に存在している欠陥(defect)に対する補償を与えるものであるか、製品が移転された後に生じる不良(fault)に対する補償を与えるものであるかにより、異なる会計処理を提案していた。しかし、当初EDへのコメント提出者は、欠陥の発生時点を決定することの実行可能性について懸念を表明した。その結果、再EDは、以下の、異なる基準での異なる取扱いを提案する。

- 顧客が、企業から、製品保証を別個に購入する選択肢を有する場合、企業は、当該製品保証を別個の履行義務として会計処理をする。それゆえ、企業は、製品保証サービスに対して収益を配分する。
- 顧客が、企業から製品保証を別個に購入する選択肢を有さない場合、企業は、当該製品保証が、製品が契約条件どおりの仕様であることを保証することだけでなく、サービスを提供するもの（その場合、企業は、当該製品保証サービスを別個の履行義務として会計処理をする）でない限り、当該製品保証のコストの引当として会計処理する。

改訂された提案は、2番目の規準における例外が適用されるかどうか決定する際、企業は、法律により製品保証を提供することが要求されるかどうか、製品保証期間、企業が履行することを約束したタスクの性質を検討する。

ライセンス供与および使用权

再EDは、当初のEDにおける企業の知的財産権の独占的ライセンスおよび使用权に関する会計モデルを削除した。その結果、知的財産権のライセンス供与および使用权の売却は、再EDの全般的な収益認識モデルに従うことになる。顧客が、ライセンス化された知的財産権を使用し、それから便益を享受できる期間の開始前に収益を認識することはできない。

売却と買戻し契約

契約には、顧客への資産の売却と同時に、企業に対して、顧客から資産を買い戻す無条件の権利または義務(コール・オプションまたは先渡契約)を与えるものがある。再EDは、買戻しの金額が当初の資産の売却価額未満である場合、このような取引をリースとして会計処理することを規定している。これに該当しない場合、買戻し取引は、融資契約として会計処理されることになる。しかし、顧客がプット・オプションを保持している場合、企業は、顧客が、当該権利を行使する重要な経済的インセンティブを有しているかどうかを決定する必要がある。重要な経済的インセンティブを有している場合、当該契約はリースとして会計処理される。重要な経済的インセンティブを有していない場合、当該契約は、返品権付きの製品販売と同様に会計処理される。

将来の財またはサービスへの前払いに関する権利の未行使

当初のEDは、契約中に、単一の履行義務だけが存在する場合の、行使されない顧客の権利（すなわち、前払いに関する権利の未行使）についての収益認識方法に関して特段取扱っていない。これらの例として

は、使用されることなく失権した、顧客に販売されたギフト・カードまたは顧客が獲得したポイントが含まれる。再EDのもと、企業が、予想される未行使部分の金額を合理的に保証することができる場合、企業は、顧客により行使される権利のパターンに比例して、予想される未行使分の影響を収益として認識する。合理的に見積ることができない場合には、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(remote)、予想される未行使部分の影響を認識する。

年次の開示および表示に関する要求

両審議会は、小さな改訂や明確化(詳細は下記参照)を除き、当初のEDにおける表示および開示に関するガイダンスを維持することを決定した。

収益の分解

当初のEDは、収益およびキャッシュ・フローの金額、時期および不確実性が、どのように経済的特徴によって影響されるかを最もよく示すカテゴリーに収益を分解することを提案し、適切であるかもしれないカテゴリーの例を含めた。再EDには、可能性のあるカテゴリーの例(例えば、財やサービスの種類、地域、市場や顧客の類型、契約の種類と契約期間)が含まれる。

契約資産および契約負債の表示

契約資産は、顧客が対価を支払う前に企業が履行する場合に、財政状態計算書に認識され、契約負債は、企業が履行する前に顧客が対価を支払う場合に、財政状態計算書に認識される。再EDは、対価に対する条件付の権利(すなわち、契約資産)と無条件の権利(すなわち、売掛金)を区別するための十分な情報を利用者が入手可能であることを条件として、その他の用語を使用することを認める。契約資産の純額および契約負債の純額は、財政状態計算書において別個の表示科目として表示される。不利な契約に関する負債は、契約資産および契約負債とは独立して表示される。

契約資産および契約負債の調整表

再EDは、契約資産および契約負債の期首合計残高から期末合計残高への調整表を表形式で開示することを企業に要求する。該当するものがある場合、調整表には、当期に充足された履行義務から生じた収益、取引価格の変動を過去の報告期間に充足された履行義務に配分したことにより生じた収益、受領した現金、受取債権に振替えられた金額、受領した現金以外の対価および企業結合の影響を開示しなくてはならない。さらに、利用者が、契約資産および契約負債の変動を理解するために表示項目が必要となる場合には、追加的な表示項目が調整表に含まれる。

履行義務の開示

再EDは、履行義務についての情報を開示することを企業に要求し、当初の見込期間が1年を超える契約に関しては、以下の開示を要求する。

- 残存する履行義務に配分された取引価格の合計金額
- 上記金額が収益として認識されると企業が見込んでいる時期の説明

企業は、上記金額が収益として認識されると見込まれる時期を、契約期間中の最も適切であると思われる満期日ゾーン(time bands)に定量的な基礎に基づいて開示するか、または定性的情報を使用することにより開示する。

契約獲得コストまたは契約履行コストから生じる資産に関する開示

企業は、期首と期末における顧客との契約を獲得するまたは履行することから生じる資産の帳簿価額の調整表を、主な分類(例えば、獲得コスト、契約前コスト、セットアップ・コスト)ごとに開示し、期間中のこれらのコストの償却額を算定するために使用した方法について記述しなければならない。

その他の開示

再EDは、不利な履行義務に関する追加的な開示および新基準書を適用する際の重要な判断に関する開示を要求する。

中間開示

本EDは、中間財務諸表において、企業が収益認識に関する特定の開示を提供しなければならないことを提案する。両審議会は、中間財務諸表において、以下の情報の開示を要求することを決定した。

- 収益の分解
- 当報告期間の契約資産合計額および契約負債合計額の変動に関する表形式の調整表
- 残存する履行義務の分析
- 当報告期間の不利な履行義務に関する情報およびそれに対応する不利な契約負債の変動についての表形式の調整表
- 顧客との契約の獲得コストまたは履行コストにより認識された資産の変動についての表形式の調整表

経過措置

企業は、以下の軽減措置を条件に、提案された収益認識基準書を遡及適用することが要求される。

- 同一の年次報告期間において開始および終了し、適用開始日前に完了した契約については修正表示をしない。
- 適用開始日前に完了した対価に変動性がある契約について、最終の取引価格を使用する。
- 不利な契約負債が以前に認識されていない限り、不利テストを適用開始日前に実施することを要求しない。
- 過年度について、残存する履行義務に配分された取引価格金額の開示および、企業がいつ収益として認識することを見込んでいるかの説明を要求しない。

企業が、上記の軽減措置のいずれかに従って、本基準書を遡及的に適用する場合、企業はどの軽減措置を採用したか、軽減措置を適用することによる可能性のある影響の定性的評価を提供することが要求される。

企業は、軽減措置を表示されている全報告期間に継続して適用する。さらに、企業は、使用した軽減措置および、合理的に可能である限り、これらの各軽減措置を適用することにより推定される影響の定性的評価を開示する。

見解

新基準書の完全遡及適用からのいくつかの軽減措置についての再ED規定は、本提案を遡及適用するコストと努力に対するいくつかの懸念を緩和するであろう。しかし、これらの軽減措置が利用可能であっても、最終基準書の採用には、多大なコストと努力が必要となる場合がある。

- 新たな開示要求、収益認識およびコストの資産化についての変更を首尾一貫した方法で遵守するために必要な情報を収集するための企業内部のシステム、統制、およびプロセスを変更する必要があるかどうかを決定するため、企業は、内部の情報システムを再検討することが必要な場合がある。
- 企業は、財務業績表示への潜在的变化が主要な業績指標（例えば、売上総利益率）、財務制限条項、および既存の契約（例えば、報酬契約）に及ぼす影響を評価することが必要となる場合がある。企業は、改訂された提案によるさらなる税金への影響があるかどうかを検討することも必要となる。

る場合がある。財務諸表への潜在的な変動を説明するために、利害関係者への教育が必要となる場合がある。

- 新たな契約上の取決めに交渉するおよび既存の取決めに変更する際に、企業は、改訂された提案の影響を検討する必要がある。
- 改訂された提案のさまざまな局面の適用には、判断と見積りが要求される。

発効日および早期適用

両審議会は、2012年の改訂された提案についての再審議の完了までは、新基準書の発効日についての最終決定を行わない予定である。しかし、両審議会は、提案された基準書の発効日が、2015年1月1日以降に開始する年次報告期間より前になることはないことを暫定的に決定し、IASBは早期適用を認めた。IFRS初度適用企業も、本収益認識基準書を早期適用することが認められる。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファーム各社(有限責任監査法人トーマツおよび税理士法人トーマツ、ならびにそれぞれの関係会社)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリーサービス等を提供しております。また、国内約 40 都市に約 7,000 名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト(www.tohmatsu.com)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスをさまざまな業種の上場・非上場クライアントに提供しています。全世界 150 カ国を超えるメンバーファームのネットワークで、ワールドクラスの品質と地域に対する深い専門知識により、いかなる場所でもクライアントの発展を支援しています。デロイトの約 170,000 人におよぶ人材は“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)およびそのネットワーク組織を構成するメンバーファームのひとつあるいは複数指します。デロイト トウシュ トーマツ リミテッドおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。その法的な構成についての詳細は www.tohmatsu.com/deloitte をご覧ください。