

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。

IFRS industry insights

収益認識プロジェクト – 製造業の会計に関する最新情報

2010年6月に、国際会計基準審議会 (IASB) および米国財務会計基準審議会 (FASB) の両審議会は、公開草案 (ED) の形式の一連の提案を公表することにより、まったく新しい収益認識基準の開発に向けて大きく前進した。この提案は、製造業界における収益認識に重要な影響を与えるであろう。本 ED の公表以降、両審議会は多数のアウトリーチを実施した。本 ED の 2010年10月22日に終了したコメント期間に、950以上の回答があり、その後、両審議会は、作成者、使用者および監査人を含む様々な業界からの関係者が含まれる円卓会議を主催した。製造業界のコメント提出者は、履行義務の識別、履行義務の充足、不利な契約のテスト、契約コスト、履行コスト、製品保証を含む、本 ED の多くの提案に対して懸念を示した。両審議会は、最近これらの項目を議論し、本 ED の提案とは異なるいくつかの暫定的な決定を行い、さらなるアウトリーチ活動によるフォローアップをしている。

別個の履行義務の識別

本 ED は、別個の履行義務が存在するかどうかを決定するために、企業が契約において約束したすべての財およびサービスを評価することを要求している。「区別できる (distinct)」財およびサービスは、別個に会計処理がなされ、それは、財またはサービスが、それ自体で有用である、または別個に入手でき、区別できる利益マージンがある他の製品との組み合わせで有用であるため、顧客の市場において別個に販売される、または別個に販売し得ることを意味する。取引価格は、独立の販売価格に基づき、それぞれの別個の履行義務に配分される。

多くのコメント提出者は、財またはサービスがいつ区別できるかを決定する規準は、契約当事者の意思と取引の基礎となる経済実態を無視しているとの懸念を示した。

製造業界のコメント提出者は、契約における別個の履行義務を識別するために、区別できる財またはサービスを使用するという原則に全般的な同意を示した。しかし、多くのコメント提出者は、財またはサービスがいつ区別できるかを決定する規準は、契約当事者の意思と取引の基礎となる経済実態を無視しており、人為的に分解されないレベルでの単一の契約の会計処理となる場合があるという懸念を示した。また、製造業者により別個に販売されていない財およびサービスの利益マージンを決定することは、非常に困難であるため、規準に区別できる利益マージンを含めることは、運用可能なものとはならないという懸念がある。

2011年2月に、両審議会は、別個の履行義務を識別するための追加的な規準の追加を含む改訂を加えた「区別の概念」を保持することを暫定的に決定した。追加的な規準は、企業が約束した財またはサービスの束を、顧客に提供する単一の項目に結合するようなサービスを提供する場合には、このような財またはサービスの束を単一の履行義務として会計処理することを要求する。この追加的な規準は、建設請負業者が資産の建設のために雇われ、物資およびサービスの両方を提供する建設業界からの懸念に対処することを両審議会は示した。この規準が充足されなければ、財またはサービスが区別できる機能を持ち、財またはサービスの移転のパターンが、契約上の他の約束された財またはサービスの移転のパターンと異なる場合には、約束された財またはサービス（または財またはサービスの束）は、別個の履行義務として取り扱われる。企業が財またはサービスを通常、別個に販売する場合、または顧客が財またはサービスをそのままで使用することができるか、顧客が容易に入手可能な資源と一緒に利用できる場合は、当該財またはサービスは区別できる機能を有している。財またはサービスが「区別できる」と考えられるためには、区別できる利益マージンを必要とするという提案は、暫定的に削除された。

「区別できる利益マージン」を削除する両審議会の暫定合意は、別個に販売されない財またはサービスに対する利益マージンの決定についての懸念を緩和することに役立つであろう。さらに、約束された財またはサービスの束を、企業がこれらの財またはサービスを企業が顧客に提供する単一の項目に結合するサービスを提供する場合には、単一の履行義務として取扱うとする暫定合意は、多くの契約の基礎となる経済的側面と一貫しない分解への懸念に対処するであろう。

設例

製造業者が、当該資産の建設をデザインし管理する契約を締結する。デザインと管理サービスは、資産の製造と高度に密接に関連する（highly-interrelated）ものであり、企業は、これらのすべての項目を企業が顧客に提供する単一の項目に結合することが要求される。財およびサービスの束は企業が顧客に提供する単一の項目に結合されるので、製造業者は、当該契約を単一の履行義務としてみなす可能性が高い。

履行義務の充足

製造業界のコメント提出者は、両審議会は、財またはサービスの支配がいつ顧客に移転するかを決定するためのガイダンスを改善すべきであるとコメントした。

本 ED は、顧客に約束した財またはサービスの支配を移転することにより履行義務を充足したときに、収益を認識することを要求している。製造業界のコメント提出者は、両審議会は、財またはサービスの支配がいつ顧客に移転するかを決定するためのガイダンスを改善すべきであるとコメントした。特に、多くのコメント提出者は、与えられた指標が、有形の製品の支配の移転を決定する際によりあてはまり、サービスの提供に対しては不十分なものであることを指摘した。コメント提出者は、両審議会にサービスに対する支配の移転の評価方法の明確化を求めた。

2011年2月、両審議会は、収益認識は、財およびサービスの両者において「支配(control)」概念に基づくべきであるが、財の支配の移転は、サービスの支配の移転と基本的に異なるものであるため、最終基準書には財とサービスのそれぞれに対する別個のガイダンスを含むべきであることを暫定的に決定した。すなわち、サービスの提供は、通常、時間の経過とともに発生するのに対し、財の支配の移転はある一定時点において発生する。両審議会は、顧客が

財の支配を獲得したことを決定する指標のリストに、「所有に伴うリスクおよび経済価値 (risks and rewards of ownership)」を追加し、「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 (the design or function of the good or service is customer specific)」を指標のリストから削除することを含む改訂を行うことを暫定的に決定した。これらの暫定的な決定に基づき、顧客が財の支配を獲得したかどうかを決定するために以下の指標が使用されることになる。

a)顧客が無条件の支払義務を負っている。

b)顧客が法的所有権を有している。

c)顧客が物理的に占有している。

d)顧客が物品の所有に伴うリスクおよび経済価値を有している。

両審議会は、また、履行義務が連続的に充足される場合、サービスの提供に対する収益の認識は、時間の経過とともに認識することを暫定的に決定した。履行義務の連続的な充足は以下の場合に生じる。

a)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(財の支配の移転に対するガイダンスと一貫している)。

b)企業の履行が、企業が代替的に使用できる資産を創造せず、さらに、以下のうち少なくとも1つを満たす。

—顧客が、企業が各タスクを履行するにつれて便益を享受する。

—他の企業が顧客に対する残りの義務を満たすことが要求される場合、当該他の企業は、現時点までに履行されたタスクを再履行する必要がない。

—顧客都合の解約が可能な場合であっても、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る。

資産が組み立てられていくにつれて仕掛品を顧客が所有するカスタマイズされたサービス契約に対しては、当該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ことになる。

顧客が仕掛品を支配しないサービス契約に対しては、企業は、企業が代替的に使用できる資産を創造するかどうかを決定する必要がある。代替的に使用できる資産とは、企業がすぐに別の顧客に転用できる資産をいう。契約期間、資産の再設定に関連するコストの重要性、当該資産を他の顧客に販売するために提示することが必要と考えられる割引、当該資産を他の顧客に販売する際の(法律上の問題を含む)企業に対する影響を含む、すべての事実と状況を考慮する必要があるであろう。当該資産を代替的に使用することはできないと判断した企業が、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、1つを満たさなくてはならない。

スタッフは、新たな規準の最初の2つに基づいて、支配の連続的な移転を生じさせる場合がある以下の設例を提供した(顧客が、仕掛品に対する支配を有せず、企業の履行は、企業が代替的に使用できる資産を創造しないことを仮定する)。

- ・各取引が進むにつれて、顧客が便益を享受するので、顧客に代わって取引を進ませる企業
- ・他の企業が期日までに提供された財の出荷を再履行する必要がないので、顧客のために配送サービスを提供する企業

企業が現時点までの履行に対する支払を受ける権利を有しているかどうかの評価においては、企業は、顧客が自己都合(すなわち、企業が約束どおりの履行をしないこと以外の理由)で終了させることができる場合であっても、現時点までになされた履行に対して企業へ補償することが意図される固定金額または変動金額に対する権利を有していなくてはならない。現時点までの履行に対する補償には、顧客が契約を解約する場合の企業の利得に対する潜在的損失の補償ではなく、企業のコストに合理的な利益マージンを加算した金額を回収するための支払いが含まれる。

製造業者は、しばしば、財およびサービスの束を販売する契約を顧客と締結する。暫定的な決定は、製造業者が資産の製造に関する履行義務を連続的に充足するのか、それとも一定時点において充足するのかについていくらか明確にしている。製造業者は、初めに、顧客が仕掛品を支配しているかどうかを決定する必要がある。支配していない場合、製造業者は、資産が代替的な将来の用途を有しているかどうかを決定する必要がある。標準的な棚卸資産項目は、容易に他の顧客へ売却することが可能であるので、通常は、代替的な将来の用途を有しているであろう。反対に、高度にカスタマイズされた資産は、通常、製造業者が他の顧客に売却するために当該資産の再設定に多額の費用を負担する、または大幅な割引で他の顧客に資産を売却する必要があることから、当該資産が代替的な将来の用途を有している可能性は低い。当該資産が代替的な将来の用途を有していない場合、製造業者は、上述した 3 つの追加的な規準のうちの 1 つが満たされるかどうかを決定する必要がある。製造業者に特に関連がある規準は、顧客都合の解約が可能な場合であっても、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るかどうかという規準である。この規準の評価にあたり、代替的な将来の用途を有さない資産の製造に関連する収益を時間の経過または一定時点で認識するかどうかを決定するには、具体的な契約条件が重要となるであろう。

設例 1

ある企業が、顧客が指定した仕様を満たすようにカスタマイズされた機械を製造する契約を顧客と締結する。顧客は、仕掛品に対する支配を有していない。当該機械は、企業が多額の費用を負担して再設定しない限り、他の顧客が使用することはできず、また、大幅な割引を提示しない限り、他の顧客に販売することもできない。さらに、契約の条件により、顧客が自己都合で解約したとしても、企業は、現時点までの履行に対する支払いを受ける権利を有している。このケースにおいては、企業は、顧客に対する機械を製造する履行義務を時間の経過とともに充足する。

設例 2

ある企業が、顧客が指定した仕様を満たすようにカスタマイズされた、自動車を製造する契約を顧客と締結する。顧客は、仕掛品に対する支配を有していない。企業は、当該自動車を他の顧客に対して容易に売却することができ、同じ仕様の別の自動車の製造を開始する。当該自動車が代替的な将来の用途を有しているので、企業は、顧客のために自動車を製造するという履行義務を時間の経過とともに充足するのではなく、一定時点において充足することになる。

不利な契約のテスト

本 ED は、別個の履行義務が不利であるか(Onerous)どうかを決定するために、別個の履行義務を評価することを企業に要求している。履行義務を充足するために発生する直接費用が、配分された取引価格を超過する場合、履行義務は不利である。その場合、別個の履行義務について、別個の負債が認識されることになる。

製造業界からのコメント提出者は、履行義務レベルでの不利な契約のテストの適用に懸念を示し、不利な契約のテストを「契約レベル」で実施することを提案した。コメント提出者は契約全体からみれば収益性が見込まれるものの、契約当初時点において、不利なものとして識別することにより、契約の当初時点で損失を生じることになる履行義務に対して懸念を示した。コメント提出者は、項目の価格設定が、多くの場合、履行義務レベルでなく、「契約レベル」で行われていることを理由に、履行義務レベルで不利な契約のテストを行うことは、取引の経済実態を反映しないと考えている。

2011年2月および3月に、両審議会は見解を変更し、企業は不利な契約のテストを「契約レベル」で実施すべきことを暫定的に決定した。両審議会は、また、将来の収益が見込まれる契約の獲得を見込んで、損失となる価格付けをする契約(「ロス・リーダー(loss leader)契約」)を締結する場合に、企業が契約のレベル、またはより大きい会計単位で不利の負債を認識すべきであるかどうかを検討した。両審議会は、「ロス・リーダー契約」について、例外は提供されるべきではなく、したがって、不利な契約のテストは、「契約レベル」で適用されることを暫定的に決定した。

不利な契約のテストを「契約レベル」で実施するという両審議会の暫定的な決定は、多くの懸念を軽減するであろう。

不利な契約のテストを「契約レベル」で実施するという両審議会の暫定的な決定は、収益が見込まれる契約の当初に損失を認識することについての多くの懸念を軽減するが、同じ顧客との間で将来の収益が見込まれる契約が締結されるとの期待に基づき、ロス・リーダーとして特定の製品またはサービスを供給する製造業者は、当初に生じる損失を認識する場合がある。

契約コスト

本 ED は、コストが他の IFRS に従って資産を生じさせる場合、または契約に直接関連し、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し、または資源の価値を増加させ、かつ回収が見込まれる場合、契約コストを資産化することを要求している。したがって、販売、マーケティング、宣伝および交渉といった顧客との契約を獲得するために支払われた金額は、発生時に費用として認識される。

コメント提出者は、さまざまな理由から、契約獲得コストを資産として認識すべきであると述べた。

コメント提出者は、入札コストや契約を確実なものとするコストは重要なものであること、コストは増分で、必要不可欠で、回収可能で、契約に直接関連するものであること、企業が収益性が見込まれる契約を確保しても、入札コストを費用処理することにより、財務諸表利用者を混乱させる可能性があることなどの理由に言及し、契約獲得コストを資産として認識すべきであると述べた。

2011年2月に、両審議会は、見解を変更し、回収が見込まれる「増分コスト(incremental costs)」の資産化を暫定的に決定した。「増分コスト」とは、契約を獲得しなかったならば発生しなかったであろう、契約の獲得に直接起因するコストである。それゆえ、販売手数料や顧客契約が獲得されなかったならば、発生しなかったであろうその他のコストは資産化されることになる。その他のすべてのコストは、発生時に費用化される。

2011年5月に両審議会は、予想される契約期間が1年以内である契約に対する契約獲得コストを、(資産化するのではなく)期間費用として認識することを認めることを暫定的に決定した。両審議会は、資産化された契約獲得コストを、資産が関連する財またはサービスの移転のパターンと整合する規則的な方法で償却すべきことを暫定的に決定し、これには当初の契約において約束された財またはサービス以外のもの(例:契約更新期間における財またはサービス)を含む場合がある。両審議会は、同一の顧客と契約が更新されることを示す十分な実績を企業が証明した場合にだけ、企業に当初の契約期間を超えた予想を認めることを支持した。

履行コスト

本EDは、契約を履行する際に発生したコストが、その他のIFRSに従った結果、認識要件を満たす資産をもたらさない場合、企業は、当該コストが契約(または契約交渉中の特定の契約)に直接関連しており、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、回収が見込まれる場合にのみ、資産として認識すべきことを提案した。契約に直接関連するコストの例には、直接労務費、直接材料費、契約履行に使用される設備の減価償却費、および下請け費用が含まれる。

製造業界のコメント提出者は、履行コストの取扱いに関する特定のガイダンスを提供する両審議会の提案を支持したが、彼らは契約履行コストに製造プロセスの開始時点において発生したコスト、最適生産プロセスやデザインを決定するために発生した追加的なコスト、契約の入札時に発生し、契約を履行するために企業により使用される試作品(prototype)製作のためのコストが含まれるかどうかについて明確にするように要求した。

2011年4月、両審議会は、EDにおいて提案された履行コストに関する要求を確認することを暫定的に決定した。また、両審議会は、「契約に直接関連するコスト」には、期待される特定の契約に直接関連する「契約履行前コスト(Pre-contract fulfillment cost)」が含まれる。「契約履行前コスト」とは、契約獲得前に企業に生じるコストで、動員、エンジニアリング、デザイン、建築のコストや、または、契約の交渉時の約束や、仮注文に基づき発生するその他の履行コストなどがその例としてあげられる。

2011年5月に両審議会は、予想される契約期間が1年以内である契約に対する契約履行コストを、(資産化するのではなく)期間費用として認識を認めることを暫定的に決定した。両審議会は、資産化された契約履行コストを、資産が関連する財またはサービスの移転のパターンと整合する規則的な方法で償却すべきことを暫定的に決定し、これには当初の契約において約束された財またはサービス以外のもの(例:契約更新期間における財またはサービス)を含む場合がある。契約が同一の顧客と更新されることを示す、十分な実績を企業が証明した場合にだけ、当初の契約期間を超えた予想を認めることを支持した。

暫定的な決定は、多くの製造業の企業に生じる典型的な契約履行前コストの会計処理を明確にしており、そのため、製造業界のコメント提出者により示された多くの懸念を緩和するものになるはずである。

製品保証

本 ED は、2 つのタイプの製品保証(すなわち、製品の潜在的な欠陥に対する補償を顧客に提供する「品質保証的な製品保証」と、製品が顧客に移転した後に生じる不良(fault)に対する補償を顧客に提供する「保険的な製品保証」)を区別している。「品質保証的な製品保証」は、顧客に対して約束された製品に加えて、サービスを提供するものではないため、別個の履行義務を発生させない。「保険的な製品保証」は、約束された製品またはサービスを移転する履行義務に加えて、保証サービスの履行義務を生じさせる。したがって、企業は、約束した財またはサービスと約束した保証サービスとの間で取引価格を配分する。

製造業者が自らの製品に保証を提供することは、一般的なことである。多くの回答者は、製品保証の会計処理に関する提案が収益認識を不適切に遅らせ、複雑な会計上の計算を必要とするという懸念を表明した。また、製品中の不良の発生時期を決定するのが困難である場合があるとのコメントも提出した。

両審議会は、顧客が製品保証を別個に購入できる選択権を有する場合、当該製品保証は別個の履行義務として会計処理をすることを暫定的に決定した。

2011年2月、両審議会は、顧客が製品保証を別個に購入できる選択権を有する場合、当該製品保証は別個の履行義務として会計処理をすることを暫定的に決定した。そうでない場合、当該製品保証が引き渡された品目が契約において特定されたものであることを保証するものであることに加え、サービスを提供するものでない限り、企業は当該製品保証を保証義務(コストの発生)として会計処理をすることになる。

両審議会の暫定的な決定は、製造業界のコメント提出者の懸念に対処し、通常、現行の実務と一貫する標準的な保証に対する会計処理をもたらすであろう。

今後の展望

両審議会は、依然として、議論すべき数多くの論点を有している。最終基準書は、2011 年末までに公表されることが予定されている。デロイトは、両審議会により重要な決定が行われる時には、定期的なアップデートを提供する。

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)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。