

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

2011年4月から6月にかけて、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、収益認識プロジェクトの議論を継続し、多くの暫定的な決定を行った。そのうちのいくつかは、昨年公表された公開草案 (ED) における提案とは異なるものであった。特に、両審議会は、長期製造プログラムにおける製造コスト、財務諸表の開示および経過措置に関して暫定的な決定に達した。これらは、製造業界のコメント提出者が本 ED に関するコメント・レターにおいて懸念を示したトピックのうちのいくつかであった。さらに、両審議会は、一般のコメントを募集するために暫定的な決定を再公開することを決定した。デロイトの製造業界に関する一連の「Industry Insights」シリーズである本号において、これらのトピックと暫定的な決定が製造業界に及ぼす影響の可能性について検討する。

長期製造プログラムにおける製造コスト

多くの製造業者は、現在の契約および予想される契約のもと、顧客に移転予定の製品の生産に関するプログラムを確立している。製造プログラムの中には、原価が累積され、プログラムごとに売上原価に配分されるものがある。プログラムは、企業が生産予定の製品の見積数により構成される。プログラムレベルでの製造コストに関する会計処理は、製造への取組みが非常に長期間に及ぶ場合 (例：飛行機の製造企業) に必要となることがある。本 ED は、長期製造プログラムにおける製造コストについては取り扱わなかった。本 ED の公表以来、両審議会は、サービス契約に関するセットアップ・コスト、契約前コストおよびサービス・プロバイダーの棚卸資産について暫定的な決定に達した。

製造業界のコメント提出者は、収益基準書が、企業の長期製造プログラムを使用する能力に与える影響について懸念を表明した。コメント提出者は、国際財務報告基準 (IFRS) では極めて限られたコストに関するガイダンスが存在するだけで、両審議会が、長期製造プログラムのもとで引渡しのために製造される製品の製造コストについて取り組まなければ、IFRS に準拠した作成者と米国基準 (US GAAP) に準拠した作成者との間に存在する実務上の多様性が残り続けることを指摘した。

2011年5月に、両審議会は、製造プログラムに従って引渡しのために製造される製品の製造コストの会計処理は、棚卸資産や無形資産の会計処理に関連するものであることを理由に、収益認識プロジェクトの範囲ではないことを暫定的に決定した。両審議会は、この論点は、IFRS と US GAAP をコンバージェ

両審議会は、製造プログラムのもとで引渡しのために製造される製品の製造コストの会計処理は、収益認識プロジェクトの範囲ではないことを暫定的に決定した。

ンスするための別個のプロジェクトの一部として取り扱われる可能性を示唆した。その時までには、IFRS での実務に変更はなく、製造業を営む企業は、棚卸資産、有形固定資産および無形資産に関する現行の基準書など、その他のガイダンスを適用し続けることになる。

開示

本 ED は、契約に関する詳細な定量的と定性的情報、および本提案を契約に適用するにあたり行った重要な判断を開示することを企業に対して要求する。本 ED は、企業に対して少なくとも、区分に分解された収益、契約残高の調整表、未履行義務についての満期分析を含む企業の履行義務の説明、不利な履行義務について認識された負債を提供することを要求する。

開示目的に関しては、製造業界からの一般的な支持は得られたが、製造業界のコメント提出者の多くは、要求される開示の水準および提案された開示のすべてに同意しなかった。さらに、コメント提出者は、開示について明確性が欠けることは、企業が必要以上に多くの情報を開示することにつながるおそれがあることを懸念した。コメント提出者は、開示は、強制ではなく、経営者のために考慮すべき可能性のある開示の指標となるリストとして表示されることを提案した。またコメント提出者は、提案された開示のいくつかは特定の業界で事業を営む企業の財務諸表利用者に対してのみ有用な情報を提供する場合があることも指摘し、開示のベネフィットが、システムやデータの準備および検証の観点からコストを上回るものであるかどうか疑問を呈した。さらにコメント提出者は、提案された開示のうちのいくつかは、IFRS 第 8 号「事業セグメント」で要求されるセグメント報告の開示のように、他の開示要求と重複する可能性があることも指摘した。その他のコメント提出者は、過度な追加開示は、競業他社に必要以上の情報を公開してしまう可能性を懸念した。

両審議会は、本 ED の第 69 項から第 83 項で提案された開示を維持することを暫定的に決定したが、以下の部分を明確にし、変更する。

収益の分解において、

- 分解される可能性のある区分の追加的な例示を含める(例:契約期間、移転時期および販売チャネル)が、企業がどのように収益を分解しなければならないかは定めない。
- 本 ED で説明されている分解の目的を満たすために必要であるならば、収益を分解するために複数の区分を使用することを企業に対して要求する。
- 予想される減損損失の分解は企業に要求しない。
- 包括利益計算書の本体と財務諸表の注記のいずれかで収益を分解することを企業に認める。

契約資産および契約負債の表示について、

- 財政状態計算書の独立した表示項目として正味の契約資産および正味の契約負債の表示を要求する。
- 財務諸表本体または財務諸表の注記において、契約資産および売掛金についての追加的な詳細事項の提供を認める。
- 対価に対する条件付権利および無条件の権利を区別するための十分な情報を財務諸表利用者が入手可能であることを前提に、契約資産および契約負債の残高の表記にあたり、財政状態計算書上の「契約資産」または「契約負債」以外の表示名の使用を認める。
- 期間中の契約資産および契約負債の調整表を要求する。

コメント提出者は、開示を強制するのではなく、経営者が考慮する、可能性のある開示の指標となるリストとして表示することを提案した。

期末時点の残存履行義務に関連して、

- 提案されたモデルで決定された取引価格に基づき、当初の予想契約期間が1年超である契約の残存履行義務の満期分析を要求する。

契約獲得コストおよび履行コストから発生する資産に関連して、

- 主要な分類ごとに、期首と期末の顧客との契約の獲得コスト、履行コストから生じる資産の帳簿価額の調整表を要求し、増加、償却、減損および減損損失の戻入についての別個の開示を要求する。

特定の開示要求を明確化す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から提起された懸念のいくらかを緩和するであろう。しかし、要求される開示はコストがかかり導入が難しいという製造業界の懸念の多くは残り続ける。提案された開示要求に従うために、必要な情報を収集するための内部システムやプロセスの変更が必要な場合がある。

経過措置

本EDは、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」に従い、新基準書を遡及適用することを要求する。

製造業界のコメント提出者の過半数は、遡及適用は利用者に対して有用な趨勢情報と比較可能性のある情報を提供するが、提案されたモデルの遡及適用は製造業界においては、実行可能なものではないことを指摘した。なぜなら非常に多くの複雑かつ複合的な要素および長期の契約の評価が要求されるためである。また、提案されたモデルを適用するために要求されるデータは現在入手可能なものではないため、遡及適用は、多くの時間と法外な費用がかかることも指摘した。

2011年6月、両審議会は、企業は完全遡及アプローチの適用と以下の軽減措置を条件とする遡及アプローチのいずれかの採用により収益基準書を適用することを暫定的に決定した。

- 過去の同一の会計期間に開始し、終了した契約で修正再表示すべきものについて、修正再表示を要求しない。
- 変動する対価の見積りにあたり、後知恵(hindsight)の使用を認める。
- 過去の期間に費用として認識された履行コストおよび契約獲得コストを資産として認識することを要求しない。
- 不利な契約負債が過去に認識されていない限り、比較期間については不利テストの実施を要求せず、発効日にのみ不利テストを要求する。
- 適用初年度には、過去の期間に係る残存する履行義務の満期分析の開示を要求しない。

両審議会は、企業が上記の軽減措置を除いて基準書を遡及的に採用する場合、どの軽減措置を企業が採用し、それらの軽減措置を採用することによって想定される影響の定性的評価を提供することが要求されることも暫定的に決定した。

新基準書の完全遡及適用からの軽減措置を含む暫定的な決定は、製造業界からの懸念を緩和するものとなるであろう。しかしながら、軽減措置の利用が

可能であっても、収益基準書を適用するためにはかなりのコストと労力が要求される。

暫定的な決定の再公開

両審議会は、暫定的な決定を再公開することを暫定的に決定した。

両審議会は、暫定的な決定を 2011 年の第 3 四半期に再公開することを暫定的に決定した。コメント募集期間は 120 日間である。両審議会は、再公開草案全体の理解可能性、明瞭性、運用可能性および表現（パラグラフの相互関係を含む）について関係者よりコメントを募集する予定である。

両審議会は、改訂された要求に対して、関係者がコメントをする機会を与えていなかった以下の 4 つの特定の分野についてのコメントを募集することを暫定的に決定した。

- 履行義務が連続的に充足される場合の決定（すなわち、支配およびサービスに係る懸念に対処するための追加的ガイダンス）
- 信用リスクの影響を収益の近くに表示すること
- （取引価格を合理的に見積ることができる金額に制限するのではなく、）認識される累積的な収益の金額を、合理的に保証される金額に制限すること
- 不利テストを長期間にわたって充足される履行義務に適用すること

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。