

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

IASB が収益認識に関する再公開草案を公表 — 製造業に関する洞察

再公開草案の公表は、まったく新しい収益認識基準書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公開草案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。

2011年11月14日、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）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）」）を共同で公表した。再EDの公表は、まったく新しい収益認識基準書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FASB（以下、合わせて「両審議会」）は、当初EDにおける提案の多くについて細部を変更した。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。コメント募集期限は2012年3月13日である。本基準書案は、2015年1月1日より前に開始する事業年度から発効することはなく、IASBは早期適用を認めている。

本「IFRS industry insights」は、製造業に重大な影響を及ぼす可能性のある再EDの内容を取り上げるとともに、これらの改訂された提案の潜在的な影響の評価に役立つ洞察を提供するものである。

別個の履行義務の識別

当初EDと再EDの双方とも、財またはサービスが「区別できる（distinct）」とみなされる場合、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している。再EDでは「区別できる（distinct）」の定義が精緻化され、以下で説明されている場合を除き、以下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、それ単独で、または顧客が容易に利用可能な資源とともに、財またはサービスからの便益を享受できる。

これらの規準にかかわらず、以下の規準の双方を満たす場合、約束された財またはサービスの束（bundle）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り扱われる。

- a) 束における財またはサービスの相互関連性が非常に高く、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後の項目（複数可）に対して、財またはサービスを結合する重要なサービスを提供する必要がある。
- 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修正されているまたはカスタマイズされている。

再EDは、実務上の便宜として、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、企業は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。

財またはサービスの束を別個の履行義務から構成されるものとして取り扱うことを認める状況を制限する本提案は、一部の製造業者に影響を及ぼす可能性がある。契約が、資産の製造と、顧客のための資産の設計や設置といったサービスの提供の双方を含む場合、上述の規準を満たすかどうかを検討する必要がある。現時点で、設計、製造および設置を別個の契約要素として取り扱っている製造業者は、事実および状況に応じて、再EDに基づきそれらを結合する必要が生じる場合がある。反対に、状況によっては、現時点でそれらを単一の履行義務として会計処理している製造業者は、別個の履行義務として取り扱う必要があるかもしれない。

設例1

製造業者が、資産の設計、製造、設置をする契約を締結する。当該資産は顧客のために大幅にカスタマイズされており、製造プロセスは専門的サービス（設計および設置）との相互関連性が非常に高い。資産が大幅にカスタマイズされていることから、当該資産は、必ず専門的サービスと共に提供される。むしろ、企業のビジネスモデルは、資産と専門的サービスを統合し、顧客の個別のニーズを満たすことにある。このケースにおいて、資産と専門的サービスは、単一の履行義務と考えられる可能性がある。

取引価格の算定

当初EDは、取引価格が変動する場合、企業が取引価格を合理的に見積ることができるならば、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、顧客への約束された財またはサービスの移転と交換に、企業が権利を得ることが見込まれる対価の金額（第三者のために回収する金額を除く）」であることを明確にしている。取引価格には、値引き、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、割引およびその他の類似の項目を含む。見積りは、利用可能な実績情報、現在の情報および将来の情報を反映し、「企業が権利を得ることになる対価の金額をよりよく予測すると企業が予想する方法によって」確率加重平均金額または最も発生の可能性が高い金額（すなわち経営者の最善の見積り）に基づく。契約を通して、1つの方法を一貫して適用する必要がある。

値引きは、顧客の購入累計額が一定のレベルに達した場合に、通常提供される。製造業者は、企業が権利を得ることになる対価の金額をよりよく予測すると企業が予想する方法によって、「取引から予想される

キャッシュ・フローの確率加重平均金額」と「最も発生の可能性が高い金額」のいずれかを使用して、取引価格を見積る。キャッシュ・フローの見積りには、企業による将来の値引きの予想も含まれる。企業が顧客から対価を受取り、その一部を値引きの理由で顧客に返金する予定である場合は、企業は返金する予定の金額を負債として認識する。同様に、特定のパフォーマンスの指標を満たした場合に、顧客が企業に対して追加の対価を支払う必要がある場合は、当該追加の対価に係る企業の予想が、キャッシュ・フローの見積りに含まれる（本「IFRS industry insights」で後述するように、再EDは、取引価格の見積りを制限するのではなく、認識する収益の累計額に上限を設けることで、変動対価の不確実性を取り扱っている）。

貨幣の時間価値

当初の公開草案と再公開草案は、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貫している。

当初EDと再EDは、契約にとって重要な財務要素がある場合に、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貫している。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。

- 約束した財またはサービスを企業が顧客に移転する時点と、顧客が当該財またはサービスに対して支払う時点との間の見込まれる期間の長さ
- 顧客が典型的な信用条件に従って速やかに現金で支払ったとした場合に、対価の金額が大きく異なるかどうか
- 契約における金利および関連性のある市場での実勢金利

再EDでは、企業は「契約開始時における企業と顧客との間での別個のファイナンス取引に反映されるであろう割引率」を使用しなければならぬと規定する。さらに、実務上の便宜として、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。

長期契約を締結する製造業者は、貨幣の時間価値を反映させるために、取引価格の修正が必要となるかもしれない。製造業者が、完成までの進捗に比例していない中間払いを受け取る予定である場合には、重要な財務要素が存在する可能性があるため、取引価格の修正が必要となる場合がある。当該財務要素は、企業に対する支払いのタイミングによって、顧客に支払う、または顧客から受け取る利息のいずれかになる可能性がある。

回収可能性

再EDは、予測される信用損失の見積額（すなわち、要求される場合には当初見積額と、当該見積額に対する事後的な修正の双方）を、包括利益計算書において、総収益の表示科目に隣接した別個の表示科目で認識することを要求する。本提案には、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する収益認識規準は含まれない。

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、製造業者は、財務業績表示の潜在的な変更が、売上総利益率などの主要な業績指標へ及ぼす影響を評価する必要があるかもしれない。

別個の履行義務への取引価格の配分

再EDは、財またはサービスの独立販売価格が、直接的に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。

当初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、直接的に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 technique）」が最も適切な方法となる場合がある。それぞれの財またはサービスが別個に販売され、さらに観察可能な販売価格が、値引き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限り、通常の場合、値引きは相対的な独立販売価格に基づいて、すべての別個の履行義務に配分される。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。

契約の中に複数の履行義務を識別する製造業者は、それぞれの履行義務を別個に会計処理し、それに応じて取引価格を配分する必要がある。配分には重大な判断が求められる場合があり、また、適切に関連データを収集するため、現在の会計方針やシステムの変更が必要となる場合がある。

履行義務充足時点での収益認識

当初EDは、財またはサービスが顧客へ移転する時点、ひいては収益が認識される時点の決定に際して、「支配」の概念を導入した。収益は、一時点（例えば、財の引渡し）、または一定の期間（例えば、サービスの提供）にわたって連続的に認識される。当初EDは、一時点での支配の移転を分析するための特定の指標を提供し、支配が連続的に移転する場合があることを明記した。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、一定の期間にわたって連続的に支配が移転しているかどう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する方法の明確化を含む）を提供することを暫定的に決定した。

一時点での支配の移転—委託販売契約

再EDは、当初EDにおいて提案されたガイダンスのほとんどを繰越している。しかし、再EDは、「支配」を明確に定義する代わりに「支配」の概念を記述し、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、「所有のリスクと経済価値」を支配の指標として追加している。顧客が財またはサービスの支配を獲得したことを示す指標には以下が含まれる。

- 企業が当該資産に対する支払を受ける現在の権利を有している。
- 顧客に当該資産に対する法的所有権がある。
- 企業が当該資産の物理的占有を移転した。
- 顧客が当該資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値を有している。
- 顧客が当該資産を検収した。

製品を最終消費者に販売するために別の当事者に引き渡すような製造業者の場合、製品の支配がいつ移転するかを決定するために、委託販売契約の条件を評価する必要があるかもしれない。製造業者が受託者に製品の返品を要求できる、または受託者が製品に対する支払をする無条件の義務がない場合は、支配は受託者に移転していない。したがって、製品が第三者に販売された時点においてのみ収益を認識することができる。反対に、受託者が自由に製品を返品する権利を有している場合など、受託者が製品を支配している場合には、製品の支配は受託者に製品が引き渡された時点で移転する。現在、収益認識の方針がリスクと経済価値の移転の要件のみに基づくような製造業者は、支配が受託者に移転するか時点を決定する際に、上述の追加的な要件の影響を考慮する必要がある。

一定の期間にわたる支配の移転および完了までの進捗度の測定

一定の期間にわたり収益を認識する企業の場合、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しなければならない。企業は、以下の2つの規準のうち、少なくともどちらか一方を満たす場合に、履行義務を連続的に充足する。

1. 企業の履行により、資産が創出されるかまたは増価し、資産の創出または増価につれて顧客が当該資産を支配する（例えば、顧客が仕掛品を支配する）。
2. 企業の履行によって、企業が「他に転用できる（asset with alternative use）」資産が創出されず（例えば、契約により、企業が仕掛品を別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、別の顧客には適さない場合）、かつ、以下の規準のうち少なくとも1つに該当する。
 - a. 企業が各タスクを履行するにつれて、顧客が（企業の履行による）便益を同時に享受し消費する。
 - b. 他の企業が、顧客に対して残りの義務を履行する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）現在までに完了した作業を実質的に再履行する必要がない。
 - c. 企業は、現在までに完了した履行についての支払いを受ける権利を有しており（企業が、契約上の債務を完全に遵守するものと仮定する）、約束のとおり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。

資産の創出または増価につれて顧客が当該資産を支配する契約の場合、収益は一定の期間にわたり認識される。顧客が資産の使用を指図し、資産から便益を享受する場合に、顧客は当該資産を支配しているといえる。支配には、他の企業が資産の使用を指図し資産から便益を享受することを妨げる能力も含まれる。通常、顧客が支配を有しているかどうかは明らかであるが、それが明確ではなく、現在までに完了した履行についての支払いを受ける企業の現在の権利、仕掛品に対する法的所有権が顧客にあるかどうか、顧客が仕掛品の所有に伴う重要なリスクと経済価値を有しているかどうか、といった要素の考慮が必要となる場合がある（ただしこれらに限定されない）。

資産の創出または増価につれて顧客が当該資産を支配しない契約の場合、製造業者はまず最初に、「他に転用できる（alternative use）」資産が創出されたかどうかを判断する必要がある。「他に転用できる資産」とは、製造業者が別の顧客に容易に振り向けることができる資産である。その際、契約条件や資産の再設定（reconfigure）に伴うコストの重要性、当該資産を別の顧客に対して販売するために提供することが必要な値引き（discount）、および（法的問題を含む）当該資産を別の顧客に振り向けることの製造業者への影響を含む、すべての事実および状況を検討する必要がある。

資産が他に転用できないと判断した製造業者が、一定の期間にわたって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。特に製造業に関連するのは、製造業者の支払いを受ける権利についての規準である。契約が解除された場合に製造業者が支払いを受ける権利を有しているかどうか、仮に権利を有している場合には、当該支払い金額が、すべての状況において、少なくとも現時点までの履行について補償するものであるかどうかを判断するために、契約条件を評価することが必要となる。

製造業者は、創出または増価された資産の支配が一定の期間にわたり顧客に移転するのか、または一時点で移転するのかを判断するために、契約上の取決めを慎重に評価する必要がある。

設例1

製造業者は、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。契約は単一の履行義務であり、機械が製造されるにつれて顧客が当該機械を支配することはないと企業は判断した。機械は大幅にカスタマイズされていることから、企業が多額の費用を負担して再設定するか、または企業が顧客に対して大幅な値引きを提示しない限り、別の顧客が当該機械を使用することはできない。顧客が自己都合で解約したとしても、契約の条件により、企業は現在までの履行についての支払いを受ける権利を有している。この例では、製造業者は資産を別の顧客に容易に振り向けることができず、さらに現在までの履行についての支払いを受ける権利を有していることから、当該機械の支配は一定の期間にわたり顧客に移転する。

製造業の企業は、創出または増価された資産の支配が一定の期間にわたり顧客に移転するのか、または一時点で移転するのかを判断するために契約上の取決めを慎重に評価する必要がある。

設例2

製造業者は、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。契約は単一の履行義務であり、自動車が製造されるにつれて顧客が当該自動車を支配することはないと企業は判断した。企業は、特定の顧客の注文に応じた特定の自動車を製造ラインで識別できるように事業を行っているが、企業が当該自動車を別の顧客に対して売却し、当初の顧客に提供するために同じ仕様で別の自動車の製造を開始することは、一切制限されていない。自動車は将来他に転用できるため、企業は、顧客のために自動車を製造する履行義務を、一定の期間にわたってではなく、一時点において充足することになる（すなわち、顧客に自動車を引き渡した時点）。

一定の期間にわたり充足される別個の履行義務のそれぞれについて、企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度測定の方法（すなわち、支配の移転を描写する最善の方法）を選択し、その方法を当該契約および類似の契約に一貫して適用し、収益を認識しなければならない。状況の変化に応じて、現在までの企業の履行を描写する進捗度測定を見直さなければならない。適切な進捗度測定の方法には、「アウトプット法」と「インプット法」が含まれる。

「アウトプット法」は、収益の認識を、現在までに移転した財またはサービスの顧客にとっての価値の直接的な測定（例えば、マイルストーン、調査、鑑定など）に基づいて行うものである。企業が、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で顧客に請求を行う権利を有している場合には、企業は、企業が請求する権利を有している金額で収益を認識しなければならない。「アウトプット法」を直接的に観察することができず、そのような情報の入手に過大なコストを要する場合がある。したがって、「インプット法」が必要となる場合がある。

「インプット法」は、収益の認識を、履行義務の充足のための企業の労力（例えば、費消した資源、費やした労働時間、発生したコスト、機械の使用時間、経過時間）が、当該履行義務の充足のために予想されるインプット全体に占める割合に基づいて行うものである。したがって、企業が一定の期間にわたり収益認識する規準を満たしており、顧客への財またはサービスの支配の移転を適切に描写している場合においては、工事進行基準に類似した収益認識方法が適切となることがある。企業の労力が均等に費やされる場合には、企業が収益を定額で認識することが適切となることがある。状況によっては、非効率性やその他の要因により、企業の労力と、顧客への財またはサービスの支配の移転との間に直接的な関係がない場合がある。したがって、企業は支配の移転を描写しない労力の影響を除外しなければならない（例えば、非効率性や過失による仕損コスト）。企業が、完了までの進捗度の測定にインプット法を使用し、その財に関連するサービスより相当前に財が顧客に移転した場合（例えば、企業が関連するサービスを提供する前に、顧客が材料を支配している場合）には、再EDは、以下の双方の条件が満たされれば、移転した財についての収益を企業がその財のコストと同額で認識すること（すなわち、マージンなし）が履行の最善の描写となることとしている。

- 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に予想される総コストに対して重要性がある。
- 企業がその財を別の企業から調達しており、その財の設計および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）。

企業が、履行義務の結果を合理的に測定できないが、コストを回収することを見込んでいる（例えば、契約の初期段階において）場合には、履行義務が不利となるまで、または企業が当該履行義務の結果を合理的に測定できるようになるまで、発生したコストの範囲でのみ収益を認識しなければならない。

改訂された提案は、「インプット法」と「アウトプット法」のいずれかの使用を認めているが、製造業者は、契約の取決めを慎重に再評価し、財またはサービスの支配の移転を立証する最善の測定方法を選択することを確保しなければならない。この結果、収益認識方法の変更となる可能性がある。

認識する収益の累計額の制限

再公開草案は、認識する収益の累計額に追加的な制限を課しており、この金額は、企業が権利を得ることが合理的に確実な金額を超過してはならないとしている。

対価に変動性がある契約の場合、再EDは、当初EDにおいて提案されたアプローチと若干異なるアプローチを採用している。履行義務間で配分される取引価格の総額を制限するのではなく、再EDは、そのような取引価格の総額を配分する際の制限を取りやめ、その代わりに、認識する収益の累計額に追加的な制限を課している。すなわち、認識される収益の累計額は、企業が権利を得ることが合理的に確実な金額を超過してはならない。企業は、次の規準の双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確実である。

- 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。

「合理的に確実な(reasonably assured)」という閾値への変更により、これまでの類似する契約の取決めの実績に基づき収益に対する権利を得ることが合理的に確実かどうかの観点から、場合によってより早期に収益を認識する製造業者や、収益を繰り延べる製造業者が生じる可能性がある。

設例

製造業者は、航空機を製造する3年契約を締結し、特定の期日までに航空機を納品した場合は対価がCU200であるが、特定の期日までに納品できなかった場合は、対価はCU190に減額される。製造業者は、類似の種類契約および顧客についての相当の経験がある。この経験から、製造業者は90%の確率で特定の期日までに航空機が納品されると確信している。製造業者は、過去の経験が企業が権利を得ることとなる対価の金額の予測に役立つと確信している。なぜなら、企業は過去の契約から、成功し期日までに納品する可能性のレベルに関する信頼でき

るデータを有しており、当該過去のデータが変更されることを示す証拠がないからである。

製造業者は、取引価格を最も発生の可能性の高い金額であるCU200とした（期日までの納品を前提とした固定の契約価格であるCU200）。状況が変化した場合、製造業者は取引価格の見積りを更新し、累計額キャッチアップ・アプローチを使用して、認識する収益を減額する。

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EDの要求を維持しているが、その評価を、一定の期間にわたって充足され、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している。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、約束した財またはサービスを移転せずに、履行義務から退出す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。

再EDは、契約レベルでなく、履行義務レベルで不利テストを適用することで、仮に契約全体で利益が出ていても、契約開始時点で履行義務を不利として識別する（ひいては契約開始時に損失をもたらす）可能性があるとする、一部の製造業者の懸念を緩和していないかもしれない。この論点は、製造業者が、1年を超える期間にわたって継続的に充足される履行義務を含む契約を締結し、当該履行義務が個別に不利である場合に関係する。

契約コスト

他の基準で取り扱われていない契約履行コストは、「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増価させ、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、契約価格に反映されていない、契約を履行するための一般管理費、および仕損のコスト、労務費またはその他の資源は、通常発生時に費用処理される。再EDは、コストが予定される契約に特定して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、契約獲得前に発生したコストが含まれることも明確にしている（すなわち、契約前コスト）。

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努力の中で企業に発生し、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、契約の獲得に成功した場合にのみ発生する販売手数料）。契約が獲得されたかどう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どうかにかかわらず当該コストを顧客に明示的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。実務上の便宜として、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、「当該資産に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」で償却しなければならない。期間は、顧客との当初の契約期間を超過する可能性がある（例えば、契約更新および関連するその後の売却の考慮）。

再EDは、入札コストや契約を確実なものにするコストは重要なものであり、それらのコストを費用処理することに対する、多くの製造業者の当初の件を緩和している。

再ED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り、それらが費用処理されることに対する、多くの製造業者の当初の懸念を緩和している。製造業者は、資産化されたコストを、契約中の複数の履行義務へ配分する必要があるかどうかを評価しなければならない場合がある（関連する償却期間が著しく変動する可能性がある場合）。例えば、製品に関連するコストは、契約の存続期間の早い段階で認識されるが、補修サービスに関連する資産化可能なコストは、当初の契約期間を超過する可能性のあるより長い期間で償却される。契約コストを追跡し、当該コストを個別の履行義務に配分することを可能にし、適切な償却期間を決定するために、製造業者は現在の会計方針を変更し適切にシステムを変更する必要が生じるかもしれない。

請求済未出荷契約（Bill-and-hold arrangements）

請求済未出荷契約を有する製造業者は、財の支配がいつ顧客に移転するかを注意深く評価する必要がある。再EDは、顧客が請求済未出荷契約において支配を獲得したと結論づけるためには、次の規準のすべてを満たしていなければならないと提案している。

- 請求済未出荷契約の理由が実質のあるものでなければならない。
- 当該製品が顧客に属するものとして区分して識別されていないなければならない。
- 当該製品は現時点で顧客への物理的な移転の準備ができていないなければならない。
- 企業は、当該製品を使用したり別の顧客に振り向けたりする能力を有することができない。

改訂された提案は、企業は当該契約の取決めの中に、取引価格の一部を配分しなければならないその他の別個の履行義務（例えば、保管サービス）を有しているかどうかを評価しなければならないとしている。

製造業者は、その他のサービスが製品保証に追加して提供されるものであるかどうかを慎重に検討する必要がある。

製品保証

再EDは以下を提案している。

- 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しなければならない。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、製品が合意された仕様に従ってい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、当該製品保証をコストの引当として会計処理する。

改訂された提案は、2番目の規準の例外(すわなち、その他のサービスを提供している場合)が適用されるかどうかを企業が決定する際、法律で当該保証の提供が要求されているかどうか、保証対象期間の長さ、企業が履行を約束している作業の内容を検討することを示している。製品保証の提案された会計処理は現行実務と類似しているが、製造業者は、その他のサービスが製品保証に追加して提供されるものであるかどうかを慎重に検討する必要がある。

設例1

製造業者は製品を販売しており、当該製品には、別個には販売されない2年間の標準保証が付いている。当該製品保証は購入日から2年間、製品が合意された仕様に従っているということのみを顧客に保証するものである。製品保証は別個に販売されておらず、また追加のサービスを提供していないことから、製造業者は製品保証に係る予想される流出をコストの引当として会計処理しなければならない。

設例2

製造業者は製品を販売しており、当該製品には、2年間の標準保証とともに、(別個に購入可能な)1年間の延長保証および無料の補修サービスを受ける権利が付与される。製造業者は、製品保証に含まれる要素を別個の履行義務として会計処理すべきかどうかを評価しなければならない。2年間の標準保証は追加のサービスを提供しておらず、別個に販売されないため、当該要素はコストの引当として会計処理しなければならない。(別個に購入可能な)延長保証と補修サービスは共に、製造業者が標準保証のもとで製品の不良部品を交換する保証に追加して顧客に提供される個別のサービスであることから、延長保証と補修サービスを別個の履行義務として会計処理する可能性が高い。したがって、製造業者は取引価格を、製品、延長保証、および補修サービスに配分する必要がある。補修サービスに配分された収益は、サービス提供期間にわたって適切な基礎により認識される一方で、延長保証に配分された収益は、延長された保証期間(すなわち、最初の2年を経過した後、3年目の初日以降)にわたって、適切な基礎により認識される。

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およびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)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等を提供しています。また、国内約40都市に約6,400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、さまざまな業種にわたる上場・非上場の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を通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約182,000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。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的な事案をもとに適切な専門家にご相談ください。