



# IFRS News

July/August 2010

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

## 「抜本的に変更」される収益認識

どのような CFO でも、いまのところ理解しているひとつの会計方針である収益認識が、今まさに変わろうとしています。セントラルチームのアカウントティング・コンサルティング・サービス・パートナーである Tony De Bell と米国の Dusty Stallings が、国際会計基準審議会（以下、IASB）および米国財務会計基準審議会（以下、FASB）によって先月公表された公開草案（以下、ED）「顧客との契約から生じる収益」から予想される変更を解説します。

### 何が問題となっているか？

IASBおよびFASBは、さまざまな業種における企業の収益認識方法を抜本的に変更する可能性のある新しい収益認識モデルを提案しています。提案されているモデルは、企業が契約を締結し、契約のもとで履行する際に生じる資産および負債に焦点を当てた契約ベースのアプローチを要求しています。

提案モデルでは、企業が顧客に対する義務（履行義務）を充足させたときに収益が認識されることを要求しています。履行の考え方は、オンライン小売業者がMP3プレーヤーを引き渡す約束をすることと同じくらい簡単かもしれません。一方、航空機を製造し引き渡す約束は、ひとつの履行義務、又は数多くの履行義務になるでしょう。当該提案は、履行義務を、財やサービスを顧客に移転する明示的および黙示的な約束を含んだ契約における強制可能な約束と定義しています。履行義務は、財やサービスの支配が顧客に移転するとき、つまり顧客が財やサービスを使用し、そこからの便益を受けることが可能になった時点で充足されます。

ひとつの契約に含まれる履行義務を識別することは、当提案モデルの適用では非常に重要であり、重要な判断が求められます。これは、特に、船舶建造契約などの役務提供契約や長期契約においては困難となるかもしれません。また、いつ履行義務を結合すべきか、そしていつ分割すべきかを判断することも難しいでしょう。これは、収益認識の金額やタイミングの決定において主要な要素となります。

収益は、取引価格に基づいて測定されます。これは、顧客が財やサービスと交換で支払うことを約束している金額です。取引価格は普通、販売時に固定金額である場合は決定が容易になります。不確実性がどのように解決されるかや、取引価格が貨幣の時間的価値によって影響される、または現金以外の対価を含んでいるために将来変動するかもしれない場合は、決定がもっと困難になるかもしれません。

変動対価または偶発対価の金額を合理的に見積もることが可能な場合、取引価格にはそのような変動対価または偶発対価が含まれます。これは、ほとんどの現行の実務から抜本的に変わる点です。そのような場合、取引価格は、受領すると見込まれる対価の発生確率加重見積額を用いて測定されます。たとえば、映画は基本料金に興行収入の歩合を加算した金額でライセンス供与されます。収益は、興行収入を見積もることができた時点で認識されることになります。取引価格は、顧客の信用リスクも反映しなければならず、受領が見込まれる金額を発生確率加重平均で見積り、さらに、重要な場合は貨幣の時間的価値の影響を考慮して認識することになります。この提案は、一般的に、既存のガイダンスよりも多くの見積りを使用することを要求するでしょう。

提案されているモデルは、通信会社が携帯電話本体や通話時間を提供する契約など、相対的な独立した販売価格に基づいた取引価格を履行義務に配分することを要求しています。現行ガイダンスのもとで使用されているその他の配分方法は認められません。独立した販売価格の最良の証拠は、企業が財やサービスを別々に販売した場合の価格です。独立した販売価格が入手できない場合は、販売価格の見積りが行われます。

契約開始後取引価格が変更されない限り履行義務は再測定されません。たとえば、とくに変動対価の場合については、取引価格の見積りが増える可能性があります。この提案モデルでは、未決済の履行義務を充足するために継続して関連コストを見積もることを要求しています。直接コストが履行義務に関連して配分された取引価格を超過する場合には、損失が即時認識されます。

当提案には、製品保証、返品権、およびライセンスを含む収益の会計処理で発生する共通の問題についての適用ガイダンスが含まれています。製品保証は、現行の実務とは異なる会計処理が行われるため、収益認識のタイミングおよび測定に影響を与える可能

性があります。当提案には、顧客の返権モデルも含まれていますが、これは現行の実務と全般的に整合しています。無形資産のライセンスの収益認識のタイミングは、ライセンスが独占的であるか、またライセンス期間が関連する資産の経済的耐用年数全体に及ぶものであるか否かに基づくものになります。

新しいモデルは、現在のIFRSで求められているよりも広範な開示を求めています。これらの開示では、定性的および定量的情報、ならびに収益の測定および認識で行われる重要な判断および仮定に焦点を当てています。

当提案は、適用時に完全遡及適用することを要求しています。つまり、経営者は、財務諸表に表示されている期間に存在する全ての契約(適用年度前に完了した契約であっても)に当モデルを適用しなければなりません。EDは、具体的な適用日を提案していません。PwCは、新しいモデルの遡及適用が提案されていることを考えると、最終基準は2014年より前の適用にはならないだろうと予測しています。

### 影響を受ける企業は？

当提案は、ほとんどの企業に影響を与えます。過去において業種別のガイダンスを適用していた企業は、より大幅な影響を受ける可能性があります。たとえば、この新しいモデルは、建設、医薬、航空宇宙、防衛および産業技術の分野において広範な変更となるでしょう。PwCは当提案において業種別のガイダンスを作成しています。下記をご覧ください。

この提案は全ての企業に適用されますが、特定の収益発生取引は適用範囲から除外されています。当提案から除外されている取引は、リース契約、保険契約、金融商品契約、保証(製品保証契約を除く)および第三者当事者への販売促進を目的とした非貨幣性取引です。

### 何をすべきか？

これらの提案は、同一方針に基づいて収益認識の基準を開発する両審議会の共同の取り組みによる成果です。コメントレターの募集期限は2010年10月22日であり、最終基準は2011年半ばの予定です。業種別分析を含む当提案のより包括的な分析は、PwCの「Practical guide to IFRS—収益認識」でご覧いただけます。

変更案が与える可能性のある影響を考慮すると、経営者は、既存の契約および現行の実務への新モデルの影響についての評価を開始する必要があります。経営者は、当変更案への自らの意見が反映されるように、EDに対するコメントを提出することを検討する必要があります。

あらた監査法人  
東京都中央区銀座8丁目21番1号  
住友不動産汐留浜離宮ビル(〒104-0061)  
お問い合わせ: [aaratapr@jp.pwc.com](mailto:aaratapr@jp.pwc.com)

© 2010 PricewaterhouseCoopers Aarata. All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to PricewaterhouseCoopers Aarata or, as the context requires, the PricewaterhouseCoopers global network or other member firms of the network, each of which is a separate legal entity.