

収益に関する新しいグローバル・スタンダード

この基準が建設業に与える影響

IASBと米国FASBは、ついに収益に関する新基準—IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益（米国ではASU2014-09又はTopic606）」を公表しました。本資料は新しい要求事項と、それが建設業に与える影響がどのようなものであるのかを、概観しています。

最近公表されたIFRS第15号はIAS第11号「工事契約」を置き換え、例えば次のような主要な問題に対処した、重要で新たなガイダンスを提供しています：

- ・ 収益は一定の期間にわたり認識できるか、それとも完成時点のみになるか？
- ・ サービスの束が、別個の履行義務を表わす時はいつになるか？
- ・ 契約変更（注文変更）が、現在及び将来の収益に与える影響とは何か？
- ・ 同一顧客との間で、続けて契約を締結する時に、原契約に関する収益に影響を与える場合はあるか？
- ・ 原価比例法を使用して履行を見積る場合、含めなければならないコストは何か？
- ・ インセンティブの支払いはどう会計処理されなければならないか？
- ・ 契約獲得コストは、資産化できるか、それとも費用としなければならないか？

認識される収益の時期と金額について、潜在的に重要な影響があることから、建設業に属する企業は、すべての重大な影響を識別し、適用について深く理解するために、事前に時間を掛けることになるでしょう。



新基準の概観

新基準はIAS第11号、IAS第18号及び収益に関連する解釈指針を置換えます。この範囲に含まれるすべての取引は、以下の5ステップの、単一で支配ベースのモデルを適用します：

ステップ 1：顧客との契約を識別する

ステップ 2：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：取引価格を履行義務に配分する

ステップ 5：履行義務の充足時又は充足するにつれて収益を認識する

IFRS第15号は、収益が一時点で又は一定の期間にわたり認識されるのかを決定する要件を変更します。さらに、次のポイントは、予想される建設業への影響により異なりますが、IASBは現行のIFRSsに欠けている多くの領域における追加のガイダンスも提供しています：

- ・ 複数要素契約
- ・ 契約変更
- ・ 現金以外の対価及び変動対価
- ・ 返品権及び顧客のオプション
- ・ 売り手の買戻しオプション及び買戻し契約
- ・ 製品保証
- ・ 本人か代理人かの検討（総額か純額か）
- ・ 知的財産のライセンス供与
- ・ 権利の未行使
- ・ 返還不能の前払手数料
- ・ 委託販売契約及び請求済未出荷契約

IFRS第15号は、契約残高、残りの履行義務（受注残）及び収益認識の時期並びに方法についての重要な判断に関する情報を含む、収益についてかなり多くの開示を要求しています。

経過措置及び発効日

IFRS第15号は、2017年1月1日以後開始する事業年度から適用になります。経過措置としての比較年度を修正再表示しない選択肢を含んだ簡素化をして、遡及適用します。また、早期適用が容認されています。

この基準が建設業に与える影響

建設業における収益の会計は、頻繁な契約変更の会計処理の取扱い及び進捗度を反映しない発生コストの識別から、契約上の財又はサービスがより大きな履行義務の一部であるかどうかを決定するまでの、業種特有の課題があります。IAS第11号はこれらの種類の契約について、いくつかの詳細な会計処理方法を示していますが、多くのより複雑な論点には対応しておらず、現在の多くの企業は、より詳細なガイダンスとしてFASBのASC605-35を類推適用しています。IAS第11号とASC605-35のほとんどは廃止され（損失引当金の必要性の判断についての例外を除く。）、IFRS第15号の新しいガイダンスの下で、企業は契約を分析することに焦点を当てる必要があるでしょう。

ステップ 1： 顧客との契約を識別する

IAS第11号は「工事契約」に適用されますが、IFRS第15号はより広範に適用されます。限定的な例外を除き、IFRS第15号は、財又はサービス（例えば、財の販売、サービスの提供、工事契約、ライセンス供与契約など）を提供するすべての顧客との契約に適用されます。

適用範囲が広範なことから、IFRS第15号は、詳細なガイダンスが適用され得る前に、次のような追加の要件を契約が満たすことを要求しています：

- ・ 契約に経済的実質がある
- ・ 当事者が契約を承認している

- ・ 企業が各当事者の権利及び支払条件を識別できる
- ・ 企業が対価を回収する可能性が高い

要件を満たさない

上記のすべての要件を満たす前に顧客から支払いを受けた場合、これらの支払いは、要件を満たすか、次のいずれかが起きるまでは負債に表示されなければなりません：

- ・ 履行が完了し、受領したすべての対価は返還不能である
- ・ 契約は解除され、受領した対価が返還不能である

IAS第11号は「工事契約」に適用されますが、IFRS第15号はより広範に適用されます。

契約の結合

IAS第11号の現行のガイダンスは、複数の契約が同一の経済的契約の一部を構成する場合の、一連の指標のみを提供しており、契約を結合しなければならないかを決定する場合に、相当な判断を行使することを要求しています。

対照的に、IFRS第15号は、次の要件のいずれか一つ以上に該当する場合には、同一の顧客と同時又はほぼ同時に契約した複数の契約を結合することを企業に明示的に要求しています：

- ・ 契約が単一の商業的な目的を有するパッケージとして交渉されている
- ・ 1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に左右される

- ・ 複数の契約で約束した財又はサービスが、単一の履行義務である

明示的な要件(そして、一つだけが満たされなければならない事実)の存在により、いくつかの契約の会計処理の結果を変更する可能性があります。

契約変更

IAS第11号の下では、「契約範囲の変更」と「価格の変更」の両方またはいずれか一方は、以下の条件を満たす場合には契約収益に反映されます：

- ・ 顧客が変動及び金額を承認する可能性が高い
- ・ 収益の金額を信頼性をもって測定できる

IFRS第15号の下では、当事者が契約範囲の変更を承認しても、

対応する価格の変更の合意に至っていない場合、企業が関連する変動価格と収益制限(ステップ3参照)の概念を適用して価格を見積ることを要求しています。

状況によって、契約変更は、別個の契約として、現行契約の終了と新契約の創出として、又は現行契約の一部として会計処理されます。例えば、固定価格の製造契約が、事後の契約変更により影響を受ける場合、原履行義務から「区別できる」とは考えられず、売り手は取引価格と進捗度の測定の両方を調整し、収益を「累積的なキャッチアップ」方法(見積の変更をした期に過年度の影響額をすべて反映させる方法)により調整します。

IFRS第15号の下では、当事者が契約の範囲の変更を承認しても、対応する価格の変更の合意に至っていない場合、企業が関連する変動価格と収益制限の概念を適用して価格を見積ることを要求しています。

ステップ 2： 履行義務を識別する

IFRS第15号の基本的なモデルは、契約全体ではなく、「区別できる」履行義務の充足により収益が認識されるというものです。約束された財又はサービスは、次の両方を満たす場合、区別できます：

- ・ 顧客が便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と一緒にして得ることができる
- ・ 「別個に識別可能」である、例えば、仕入先が多様な履行義務を統合、修正又はカスタマイズする著しいサービスを提供しない

IFRS第15号の基本的なモデルは、「区別できる」履行義務の充足により収益が認識されるというものです。

単一の工事契約は、
別個の履行義務として
会計処理される可能性がある
エンジニアリング、資材調達及び
建設サービスを
含むことがあります。

IFRS第15号は、顧客に結合されたアウトプットを提供する契約における他の財又はサービスを統合する著しいサービスを企業が提供する場合の単一の履行義務を明確にしています。その結果、多くの工事契約は単一の履行義務として会計処理されることになるでしょう。上記のとおり、「区別できる」要件に基づいて複

数要素の分離可能性を評価するために、重大な判断が求められ、これは多くの又は異なる要素が分離される結果となる場合があります。例えば、単一の工事契約は、別個の履行義務として会計処理される可能性があるエンジニアリング、資材調達及び建設サービスを含むことがあります。

ステップ 3：取引価格を算定する

IFRS第15号において「取引価格」とは、「顧客への約束された財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額」です。この対価は固定又は変動、あるいはその両方を含むことがあります。

変動対価

一種類又はその他の種類の変動価格契約（例えば、リベート、特典又はインセンティブの支払い）は、建設業においては一般的です。企業は、確率加重金額又は最も発生の可能性が高い金額のいずれかを用

いて、変動支払金額を契約価格の見積りに含めます。変動対価の金額は、見積りの事後の変動が、認識された契約収益の累計額の重要な戻入れをもたらさない可能性が非常に高いという限度内で、契約価格に含めることができます。

新しいモデルの下では変動対価の多くの種類を評価するために、重大な判断が必要となるかもしれませんが、私どもは、これらの要求事項は、次の両方の場合に既存のガイダンスがインセンティブの支払いを契約収益に含めることを要求していることから、特に重要な影響を与えると

は考えておりません。

- ・ 履行基準自体が充足されるか、それを超える可能性がある
- ・ インセンティブの支払金額を、信頼性をもって測定できる

ステップ 4： 取引価格を履行義務に配分する

企業が、契約に複数の履行義務が含まれていると決定する場合には、取引価格を独立販売価格の比率で別個の履行義務に配分します。

独立販売価格の見積り

IFRS第15号は、独立販売価格を「企業が顧客に、約束した財又はサービスを別個に販売するであろう価格」として定義しています。企業が請求する観察可能な販売価格が利用可能な場合、それが独立販売価格の最良の証拠となります。それが利用できない場合には(私どもは多くの工事契約が該当すると予

想しています)、利用可能なすべての情報を用いて、さらに観察可能なインプットを最大限に使用して、独立販売価格を見積ります。IFRS第15号は、独立販売価格の適切な見積り方法として次の3つを提案していますが、要求するものではありません：

- ・ 調整後市場評価法
- ・ 見積コストにマージンを加算する方法
- ・ 残余アプローチ

現在、IAS第11号には、工事契約において収益を複数の提供物に配分する特定のガイダンスはありま

新しいガイダンスが企業に影響を与える程度は、既存の基準の下で適用していた会計方針によるでしょう。

せん。従って、新しいガイダンスが企業に影響を与える程度は、既存の基準の下で適用していた会計方針によるでしょう。

ステップ 5：履行義務の充足時又は充足するにつれて収益を認識する

企業は、契約の開始時に、それぞれの履行義務が一定の期間にわたり充足されるか、一時点で充足されるかを決定します。充足とはすなわち、支配の移転です。

概して、次の条件のうちのいずれかが存在する場合には、支配は一定の期間にわたり移転するものと考えられます：

- ・ 企業が履行するにつれて、顧客が便益を受け取り消費する
- ・ 資産が創出されるか又は増価するにつれて顧客が当該資産を支配する
- ・ 売主にとって他に転用できない資産で、売主は現在までに履行した作業についての支払を受ける権利を有している

多くの工事型の契約は一定の期間にわたり支配を移転することになるでしょう。従ってIFRS第11号の下で定義されていた収益認識のパターンと類似する結果となりますが、企業は収益の時期に変更はないとみなしてはいけませんし、IFRS第15号の下で収益を認識する時期を決定するためにいつ支配が移転するかを慎重に評価しなければなりません。

一定の期間にわたりまたは一時点で移転する

財又は
サービスの支配の
顧客への移転

一定の期間にわたり

一時点で

これらの条件のいずれも満たさない場合、企業は一時点で収益を認識します。

多くの工事型の契約は一定の期間にわたり支配を移転することになるでしょう。従ってIFRS第11号の下で定義されていた収益認識のパターンと類似する結果となりますが、企業は収益の時期に変更はないとみなしてはいけませんし、IFRS第15号の下で収益を認識する時期を決定するためにいつ支配が移転するかを慎重に評価しなければなりません。

一定の期間にわたり充足される履行義務については、企業は、財又はサービスの顧客への支配の移転のパターンを描写する方法で進捗度を測定します。IFRS第15号は2つの方法を記述しています：インプット法及びアウトプット法です。

企業は、IFRS第15号の下での目的に合致するために、従来の方法を見直さなければなりません。一定の期間にわたり充足される履行義務については、現在多く適用されている原価比例によるインプット法が、

進捗度の測定に最も適しているとは限りません。同様に、プロジェクトの資材に関連して購買サービスを基本的に提供する場合、資材が購入されたとしても、据付けが完了しない限り、企業はインプット法を調整し、原価が発生した範囲において、そのような資材の収益のみを認識することになります。マージンは、資材が据付けられるまでは認識できません。これは、契約期間にわたって不均等なマージンが計上される結果となるかもしれません。

その他のガイダンス

契約コスト

IFRS第15号は、契約獲得の増分コストを回収することが見込まれる場合には資産計上することを求めています。「契約獲得の増分コスト」とは、契約を獲得していなければ発生しなかったであろうコスト（例えば、販売手数料）と定義されています。契約を獲得したかどうかに関係なく発生したであろうコスト（例えば、入札コスト）は、発生時に費用となります。ただし、当該コストが、契約を獲得したかどうかに関係なく顧客に明示的に請求可能な場合を除きます。

新しいガイダンスは、事業において、契約初期段階において工事に先立ち一時に支払われるコストの会計方針を再検討することになるでしょう。IAS第11号はこれらのコストを資産計上し、契約期間にわたって償却することを認めていましたが、多くの工事業では、このコストは発生時に費用処理されていた傾向があります。IFRS第15号は、所定の要件を満たした場合には、これらのコストを資産計上することを要求しています。

開示

特に1年間以上の契約を有する、すべての企業は、現在要求されて

IAS第11号は
契約初期段階において
工事に先立ち一時に支払われる
費用を資産計上し
契約年数に応じて償却することを
認めていましたが、多くの工事業では、
このコストは発生時に費用処理されていた
傾向があります。IFRS第15号は、
所定の要件を満たした場合には、
これらのコストを
資産計上することを
要求しています。

いることよりも追加的な開示を求められます。結果的に、新しい要求事項に準拠するために必要な追加的な情報を把握し、サマリーするシステムと手続が必要になります。



Grant Thornton

An instinct for growth™

www.gti.org

© Grant Thornton Taiyo LLC

この刊行物は、グラントソントン・インターナショナル・リミテッドが作成したものを太陽有限責任監査法人が翻訳したもので、内容のご理解については原文もご参照下さい。

“グラントソントン”は、保証、税務及びアドバイザリー・サービスをクライアントに提供するグラントソントンのメンバーファームのブランドで、文脈上は一つ又は複数のメンバーファームを表します。グラントソントン・インターナショナル・リミテッド (GTIL) とメンバーファームは世界的なパートナーシップ関係にはありません。GTIL と各メンバーファームは別個の法人です。各種サービスはメンバーファームが独自に提供しています。GTIL はその名称で一切サービスを提供しません。GTIL とメンバーファームは、相互に代理せず、義務を負うことなく、相互の作為又は不作為についての債務はありません。