

収益に関する新しいグローバル・スタンダード

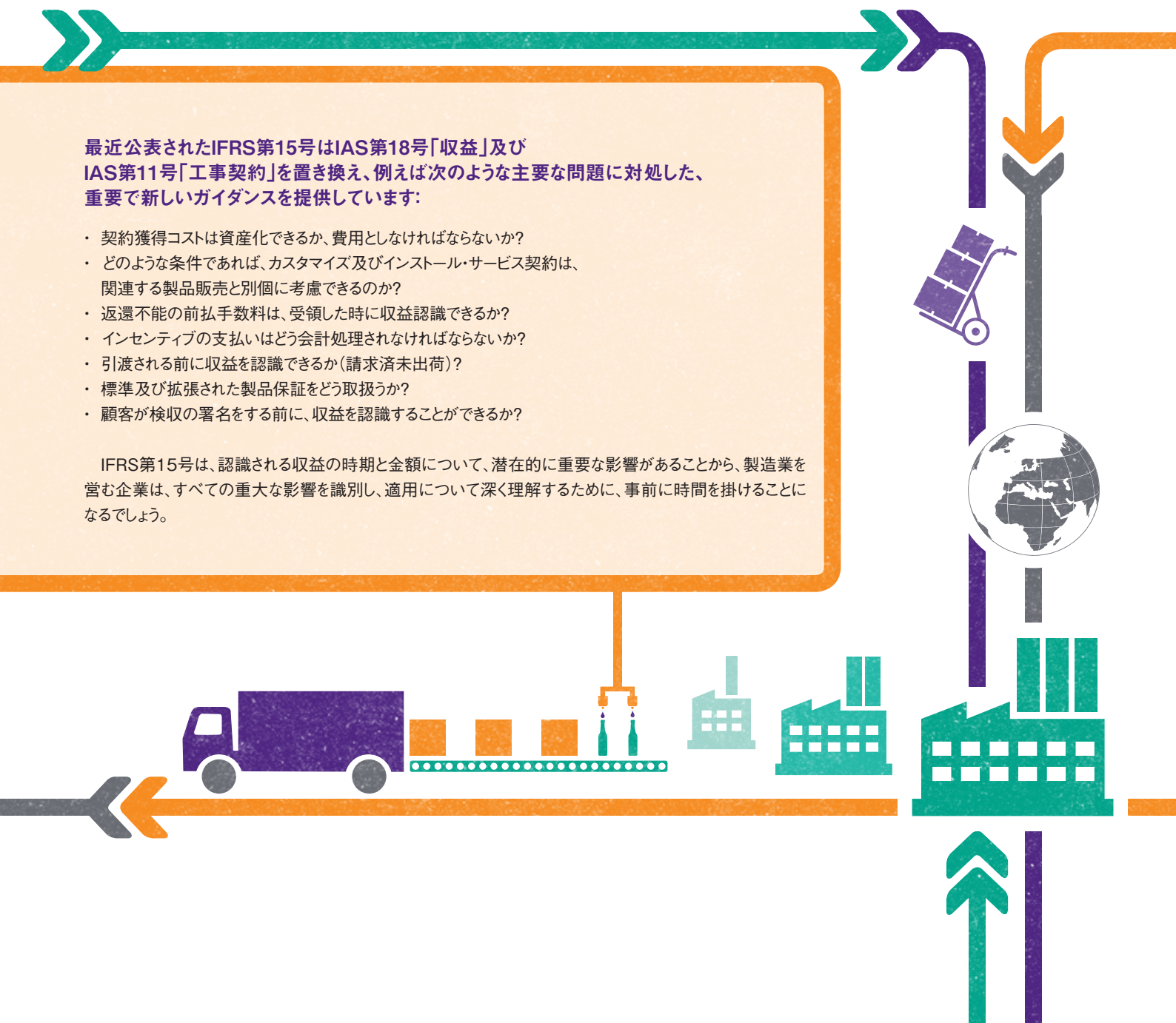
この基準が製造業に与える影響

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、それが製造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18号「収益」及び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、重要で新しいガイダンスを提供しています：

- ・ 契約獲得コストは資産化できるか、費用としなければならないか？
- ・ どのような条件であれば、カスタマイズ及びインストール・サービス契約は、関連する製品販売と別個に考慮できるのか？
- ・ 返還不能の前払手数料は、受領した時に収益認識できるか？
- ・ 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？
- ・ 引渡される前に収益を認識できるか（請求済未出荷）？
- ・ 標準及び拡張された製品保証をどう取扱うか？
- ・ 顧客が検収の署名をする前に、収益を認識することができるか？

IFRS第15号は、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、製造業を営む企業は、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18号、IAS第11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。IASBは、次のような現行の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
- ・ 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。

製造業は、累積する契約コストから、進捗度の測定、収益が一定の期間又は一時点で認識されなければならないか、財又はサービスが別個の履行義務かどうかの判断、顧客の検収、業績ボーナス、及び契約上のインコタームズ及び支配の移転についての確立された実務への影響までの広範な会計上の論点を取扱っています。IFRS第15号は、これらの領域の多くについて追加のガイダンスを提供しており、結果として収益認識の時期の変更の可能性があるかについて、現行の実務を慎重に評価する必要があるでしょう。

この基準が製造業に与える影響

IFRS第15号は、現行のIFRSのガイダンスでは対応していない多くの領域について、追加のガイダンスを提供しています。新旧ガイダンスの相違の程度は、現在ギャップが存在する領域における現行のIFRSの下で製造業が適用している会計方針に（ある程度は）よります。多くの場合企業は新しいガイダンスが、古いものと同様の結果をもたらすことに気付くでしょうが、いくつかの製造業はIFRS第15号の下で収益認識の時期が異なると気付く場合もあり、新しい支配ベースモデル及び新たな要件の評価は必要不可欠です。

ステップ 1： 顧客との契約を識別する

新モデルのステップ1は、契約を識別することです。このモデルにおいて、企業は次の場合に限り次のステップに進めます：

- ・ 契約に経済的実質がある
- ・ 当事者が契約を承認している
- ・ 各当事者の権利及び支払条件が明確に識別できる
- ・ 企業が対価を回収する可能性が高い

要件を満たさない

上記要件を満たさない場合、収益は、要件を満たすか、次のいずれかが起きるまでは認識できません：

- ・ 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

契約変更/注文の変更

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、若しく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、事後の注文変更に影響を受ける場合、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

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、
若しくは現行契約の一部として会計
処理されます。

益を「累積的なキャッチアップ」方法に調整します。

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。

現行のIFRSは「複数要素契約」について詳細なガイダンスを欠いています。別個のものとなる（例えば、標準の製品保証に付与されるサービス、将来の購入による重要な値引き及び契約更新オプション、その

他など）、より多くの又は異なる要素（「履行義務」とされる）を、上記の「区別できる」要件に基づいて、複数要素が個別的吗どうかを評価することが企業に要求されます。契約対価を、識別された個別の履行義務へ事後的に配分することについては、以下のステップ4で取り上げています。

製品保証

現行のIFRSには、製品保証義務が別個に提供可能であるかどうかについての詳細なガイダンスが欠けています。私どもは、現在、多くの企業は、延長型の製品保証を別個の提供物として会計処理し、対象期間にわたって配分された収益を認識する一方、標準型の製品保証は通常別個の提供物とは考えられておらず、代わりにIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に基づき、見積コストが引当金で処理されていると理解しています。

現行のIFRSには、製品保証義務が別個に提供可能であるかどうかについてのガイダンスが欠けています。

私どもは、IFRS第15号の下で、新しいガイダンスは現行実務を変更せず、次のいずれかの場合に、企業は製品保証を別個の履行義務（そしてステップ3及び4で記載されるとおり、契約取引価格の一部を独立販売価格の比率で配分する）として会計処理するだろうと予想しています：

- ・ 顧客が製品保証を別個に購入するオプションを有する場合
- ・ 製品保証又はその一部分が、追加的なサービス（製品が合意された仕様に従っているという保証に加えて）として顧客に提供される

上記条件が満たされない場合、企業は製品保証をIAS第37号のコストの引当てのガイダンスを用いて会計処理します。

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。

ステップ 3： 取引価格を算定する

変動対価： 履行インセンティブ

一部の再販売及び代理店契約を含む、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、製造業においては一般的です。IFRS第15号において、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。この変動対価の金額は、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。

私どもは、現行のガイダンスが、次の両方の条件を満たす場合に、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、この要求事項が、収益認識の時期に重要な影響を及ぼすとは考えていません：

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

変動対価： 返品及び返品権

新しいガイダンスの下では、変動対価は、顧客の財の返品権も含んでいます。製造業は、認識されることが見込まれない収益額を返金負債として、返品される財の権利を定義された資産（契約資産）として、記録しなければなりません。資産は以前

IFRS第15号において、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。

の棚卸資産の金額を参照し、販売原価の回収コスト及び見込まれる価値の下落を調整して測定されます。

これは、負債と関連する資産（返品が見込まれる財についての企業の請求権を表し、通常貸借対照表に棚卸資産として表示されます）が認識される現行の実務に類似しています。IFRS第15号では、契約資産は棚卸資産とは別個に表示され、IFRS第9号「金融商品」（又はIAS第39号「金融商品：認識及び測定」）に従って、減損の評価を行う必要があります。

ステップ 4： 取引価格を履行義務に配分する

現在、IAS第18号には、単一の契約に含まれる複数の提供物をいつ、どうやって配分するかに関する規範的なガイダンスがありません。IFRS第15号では、単一の契約が複数の契約を含む場合、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することを企業に要求しています。

独立販売価格

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、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又は残余アプローチです。

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

収益を一定の期間にわたり又は一時点で認識する

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。

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。

多くの製造型契約では支配は一時点で移転されますが、企業は、変更点がないとみなすことなく、新しいモデルの下で収益を認識する時期を決定するために、支配がいつ移転されるのかを、慎重に評価しなければなりません。

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：

- ・ 契約に基づき製造業の履行によって、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
- ・ 製造業が履行にするにつれて、顧客が便益を受け取り消費する
- ・ 製造業の履行により、企業が他に転用できない資産が創出され、製

造業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

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。

こういった状況では、製造業は、顧客が資産の支配を獲得した時期を評価することで収益を認識します。IFRS第15号は支配について次のような指標を提供していますが、これらに限りません：

- ・ 企業が資産について支払いを受ける現在の権利を有している
- ・ 顧客が資産の法的所有権を有している
- ・ 企業が資産の物理的占有を移転した

- ・ 顧客が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
- ・ 顧客が資産を検収した

請求済未出荷契約

IFRS第15号は、最終製品の支配が顧客に移転したかどうかの評価、及び「請求済未出荷」シナリオで収益が認識される場合についての、追加のガイダンスを提供しています。これらの要件は、IAS第18号が提供していたガイダンスといくつかの点で異なりますが、私どもは、ほとんどのケースでは会計上の結論は同じになるだろうと見込んでいます。

製造業は、製造の完了から引渡までの保管義務が、配分しなければならない契約対価の一部と区別できる履行義務となるかどうかについても忘れてはなりません(ステップ2参照)。

顧客の検収

IFRS第15号は、顧客の検収に関連する適用ガイダンスを含んでいます;従って、契約に顧客に引渡された財又はサービスの正式な検収を要求する条項が含まれる場合、企業は、IFRS第15号のガイダンスが、関連する資産の支配が顧客に引渡されたかどうかの評価にどのような影響を与えるかを慎重に考慮しなければなりません。財又はサービスの支配が契約で合意された仕様に従ったことを製造業が客観的に証明できる場合には、顧客の検収は形式であり、顧客が財又はサービスの支配をいつ獲得したかに影響を与えません。

IFRS第15号での顧客の検収についての追加的な考慮には、次の事項を含みます:

- ・ 財が試用、検証又は評価の目的で引渡された一試用期間が終了するか又は顧客が正式に検収するまで、収益は認識されない

IFRS第15号は、最終製品の支配が顧客に移転したかどうかの評価、及び「請求済未出荷」シナリオで収益が認識される場合についての、追加のガイダンスを提供しています。

- ・ 引渡された財に一般的な返品権がある場合—製造業は権利を得ると見込まれる対価の決定する変動対価の要求事項を適用する(上記ステップ3参照)

実務上は、私どもは、ほとんどのケースで顧客の検収は売り手固有又は顧客固有の要求に基づいており、会計上の結論はIAS第18号に基づく場合と同じ結論になるだろうと見込んでいます。

その他のガイダンス

契約獲得コスト

IFRS第15号は、一定の条件を満たす場合に、契約獲得の増分コスト(例えば販売手数料)を資産計上することを求めています。ただし、実務上の便宜として、製造業は、認識するであろう資産の償却期間が1年以内である場合には、契約獲得の増分コストを発生時に費用として認識することができます。

IFRS第15号の下では、契約に基づき将来の収益を通じてコストを回

収することを製造業が見込んでいる場合、当該コストは収益を獲得するにつれて純損益において償却され、関連資産はIAS第36号に従い減損評価が行われます。

開示

IFRS第15号は、収益の流れの分解、契約資産/負債の識別、及び製造業が従前は報告していなかった場合もある多くのその他の新しい開示など、定量的及び定性的な開

示を要求しています。結果的に、製造業が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。