

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の影響 ー建設業

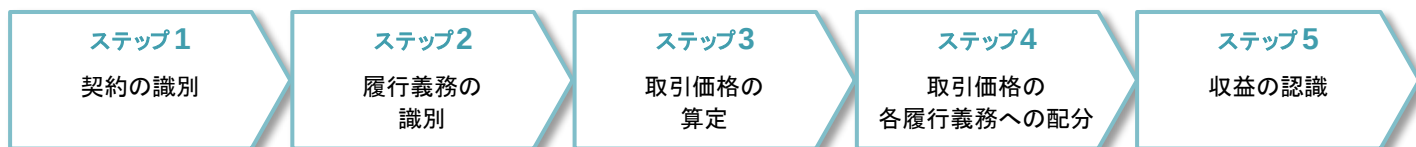
建設業は、顧客からの注文に基づいて工事を行う典型的な個別受注産業であり、ビル・マンションなどの建築工事から道路・ダムなどの土木工事まで、多種・多様な工事を請け負う。本ニューズレターは、IFRS第15号の収益認識モデルにおける5つのステップの検討にあたり、建設業を営む日本企業が直面すると想定される課題のうち3つを取り上げる。

なお、IFRS第15号の詳細な解説については、「[IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』の概要](#)」を参照されたい。



収益認識の5つのステップ

IFRS第15号において、収益は5つのステップに従って認識される。この5つのステップのうち、ステップ1とステップ2は、収益を「どのような単位で」認識するかという論点に関係する。また、ステップ3とステップ4は、収益を「いくらで」計上するか、最後のステップ5は収益を「いつ」「どのように」計上するかに関係する。



工事契約の収益認識単位及びタイミング

■複数の契約を1つの契約とみなすか否か(ステップ1)

1つのプロジェクトとして交渉し受注したものの、発注者の要望により、契約が分割されるケースがある。このように1つのプロジェクトに複数の契約が存在する場合には、収益の認識単位を決定するにあたり、最初のステップとして、複数の契約を結合すべきか否かを検討する必要がある。

IFRS第15号は、契約の結合を判断するための要件を定めている。同時(またはほぼ同時)に締結した複数の契約が、1つの商業的な目的を持つまとまりとして交渉されている場合、1つの契約で支払われる対価が別の契約の価格または履行に左右される場合、または収益認識単位として1つの履行義務とみなされる場合(ステップ2参照)は、それらを1つの契約とみなす(第17項)。

契約の結合

一定の要件を満たした場合は、同一の顧客(または関連当事者)と同時またはほぼ同時に契約した複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理しなければならない。

IFRS15. 17

■複数の財またはサービスが含まれる契約について別個に履行義務を識別すべきか否か(ステップ2)

工事契約には、建築物を完成させるために、設計をはじめ、整地、基礎、資材調達、配管及び配線、設備の設置、仕上げなど、様々な施工作業(財またはサービス)が含まれる。契約に複数の財またはサービスが含まれる場合、収益の認識単位を決定するために、それらの財またはサービスを別個の履行義務として識別すべきか否かを検討する必要がある(第22項)。

IFRS第15号によると、建設業者は、契約による複数の財またはサービスについて、それぞれ他の財またはサービスと「区別できる」かによって、収益の認識単位である履行義務を識別することが求められる(第26-30項)。別個の履行義務であるかを判断する際には、①顧客が個々の財またはサービスからの便益を、それ単独で、また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こと(第27項(a))、及び②顧客に財またはサービスを移転する約束が、同一契約内の他の約束と別個に識別できること(同項(b))を検討し、両方の要件を満たす場合に「区別できる」と判断する。

ここで、②の要件は、契約の文脈において区別できるのか(すなわち、それぞれの財またはサービスが契約上、不可分ではないか)を考慮するものである。個々の財またはサービスが①の要件上、区別できるものであったとしても、最終的に顧客の注文に基づく建築物(アウトプット)を納入するためのインプットとして利用されるものであり、建設業者が建築物完成までの工事全体の管理や各工程間を統合する重大なサービスを提供している場合には、それらの財またはサービスは、同一契約内の他の約束と別個に識別できない(不可分である)ことから、別個の履行義務とされない。

■長期の工事契約は進捗に応じた収益認識が認められるか(ステップ5)

建設業では、工事期間が長期にわたる工事契約が比較的多くみられる。この場合、工事の進捗に応じて、一定の期間にわたって収益を認識することが適切か否か、すなわち、従来の工事進行基準に類似する方法が認められるか否かが論点となる。

IFRS第15号によると、一般的に、工事契約において一定の期間にわたり収益を認識する場合とは、①工事が進むにつれて、顧客が支配する新たな資産が創出されるか、顧客が支配する資産の価値が増加するとみなされる場合(第35項(b)、B5項-B8項)や、②建設中の資産が「他に転用できる資産」ではなく、かつ履行した部分について支払いを受ける強制可能な権利(法的に拘束力のある権利)を有している場合である(第35項(c)、B9項-B13項)。資産が「他に転用できる資産」であるか否かの判断に際しては、契約上だけでなく、実務上、別の顧客に容易に振り向けることができるか否かを検討する。工事契約の場合は、顧客が要求する仕様に合わせて個別に設計や建設を行うケースが多いため、建設中の資産は、通常、別の顧客に販売するには、資産を作り直すなどの多額のコストが発生するために、他に転用できないと判断される可能性がある。これに加えて、履行した部分について支払いを受ける強制可能な権利を有していれば、工事の進捗に応じて一定の期間にわたり収益を認識することになる。履行した部分について「支払いを受ける権利」の「支払い」とは、すでに行った工事に対応する販売価格に近似する支払い(例:コストに合理的な利益マージンを加えた額の回収)とされており(B9項)、コストの回収とはされていない点を十分に考慮する必要がある。

建設中の資産を他に転用できる場合、または、転用はできないが、履行した部分について支払いを受ける強制可能な権利を有しない場合は、一時点で収益を認識することになる。

別個の履行业務の識別

契約において顧客に移転すると約束した財またはサービスが他と区別できる場合は、別個の履行義務として識別しなければならない。

IFRS15. 22

収益の認識パターン

第35項の要件を満たす履行義務は、一定の期間にわたり充足する履行義務であり、その進捗に応じて収益を認識する。それ以外は、一時点で充足する履行義務であり、財またはサービスの支配を顧客に移転した時点で収益を認識する。

IFRS15. 35, 38

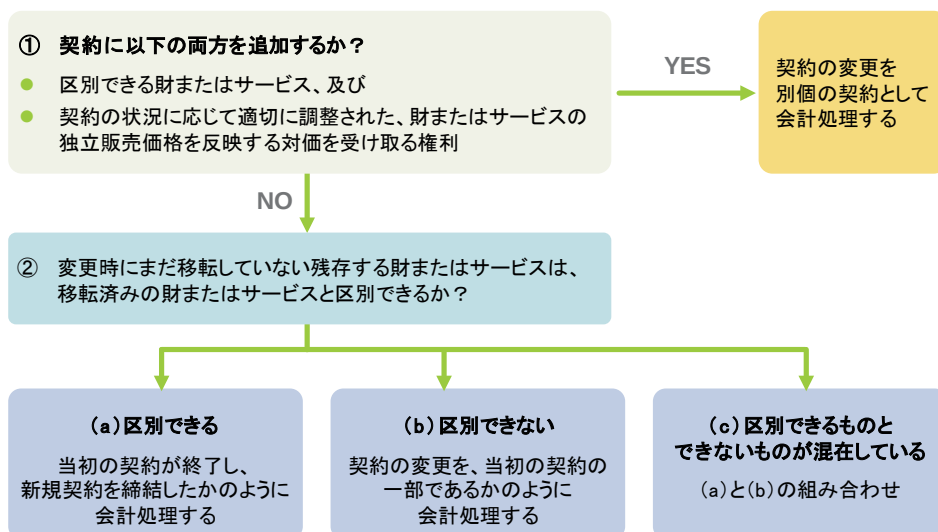
また、一定の期間にわたって収益を認識する工事契約において、進捗度の測定方法に発生コストに基づくインプット法を採用した場合、発生したコストが義務の履行に比例していない場合には、進捗度の算定にあたり調整する必要がある。工事契約の場合には、①工事で組み込まれる機械や設備等の資材を外部から調達しており、建設業者がその資材のデザインや製造に大きく関与しておらず、②総コストに比して資材のコストに重要性があり、③その資材の支配が顧客に移転してから据付けが完了するまでに相当の期間がある場合には、その資材が未据付の段階において、そのコストを進捗度の測定に含めると、義務の履行状況を適切に表さなくなる可能性がある。このような場合には、その資材は進捗度の測定から控除し、資材のコストと同額で収益を認識することになる(B19項、設例19)。

契約変更

■ 契約変更をどのように収益認識に反映するか

建設工事の場合、着工後に当初契約した工事内容や価格の変更が行われることがある。また、当初の契約金額には含まれないが、仕様や設計の変更等から生じたコストについて、施工者が発注者等に支払いを請求するケースもある。このような契約変更の会計処理は、図1のように①契約変更により追加された財またはサービスが別個の契約であるとみなされるか否か、及び②まだ移転していない財またはサービスと既に移転した財またはサービスを区別できるか否かで異なる。

図1: 契約の変更



契約変更

契約の変更は、変更された契約が別個の契約であるとみなされるか否か、また、契約変更時に移転済みの財またはサービスとまだ移転していない財またはサービスを区別できるか否かにより会計処理が異なる。

IFRS15. 20-21

例えば、住宅の建設契約において、工事中に、住宅のフロア・プランを変更し、それに対して一定の追加の対価を請求するとする。建設契約全体が一定の期間にわたって認識する単一の履行義務である場合、既に認識した部分が、契約変更日において部分的に履行された単一の履行義務の一部である(すなわち、移転済みの財またはサービスと、契約変更により追加された財またはサービスとが区別できない)と判断した場合は、契約の変更を、当初の契約の一部であるかのように、移転済みの財またはサービスに関して認識した収益の額を、契約変更を行った期に修正する(図表②-(b))。すなわち、取引価格と進捗度の測定についてアップデートし、移転済みの財またはサービスに関して認識した収益の額を、契約変更を行った期の収益に加減する。

契約コスト

■ 契約獲得の増分コストとして資産計上するものはあるか

契約を獲得するために必要な増分コスト(契約を獲得した場合にのみ発生するコスト(例: 販売手数料))については、その回収が見込まれる場合には、償却期間が1年以内である場合を除き、そのコストを資産として認識する(第91-94)。このようなコストには、競争入札において契約を獲得できた場合に営業担当の従業員に支払う特別の報酬などが含まれると考えられる。他方、契約獲得の有無に関わらず発生するコストは、原則として発生時に費用処理する。ただし、そのようなコストであっても明示的に顧客に請求できる場合には、契約獲得コストと同様に資産として認識することになる(第93項)。したがって、建設業者は、契約を獲得するために発生したコストについて、契約を獲得しなければ発生しないコストか否か、また、契約獲得の有無に関わらず発生するコストであるとしても、そのコストを顧客に明示的に請求できるのかを識別することが必要となる。

■ 契約履行コストとして資産計上するものはあるか

工事契約の履行においては、様々なコストが発生する。IFRS第15号は、顧客との契約を履行するために発生したコストについて、原則として、IAS第2号「棚卸資産」、IAS第16号「有形固定資産」、IAS第38号「無形資産」等の関連するIFRSに従って会計処理することを求めている(第95-98項)。これらのIFRSが適用されないコストについては、次の事項の要件をすべて満たす場合にのみ資産計上が求められる。

- 契約または予想される契約に直接関連するものである
- 将来の履行義務を充足するために用いられる建設業者の資源を創出するか、強化するものである
- 回収が見込まれている

したがって、建設業者は、契約を履行するために発生したコストについて、IAS第2号、IAS第16号、IAS第38号等の関連するIFRSが適用されないが、前述の要件を満たすコストがあるかを検討する必要がある。

契約獲得の増分コスト

顧客との契約を獲得するために要する増分コストのうち、回収可能と見込まれるものは資産として認識する。

IFRS15. 91

契約履行コスト

顧客との契約を履行するために要するコストが他の基準にしたがって資産計上されるものでない場合、一定の要件を満たす場合に限り資産として認識する。

IFRS15. 95

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室

azsa-ifs@jp.kpmg.com

このニューズレターは、建設業を営む日本企業がIFRS第15号を適用する際に、初めに検討するであろう論点と関連する基準を提示しています。IFRS第15号は本年5月28日に発行されてから間が無く、今後適用が進み実務として定着するまでには、さまざまな論点の解釈が行われます。状況によっては、追加の解釈が公表される可能性もあり、本ニューズレターに記載した内容に変更が生じる可能性もある点に御留意下さい。このため、実務への適用に際しては、本ニューズレターの情報のみを根拠とせず、KPMGジャパンのプロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査したうえで提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するように努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降における正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.