

Dataline

A look at current financial reporting issues

No.2011-35 (supplement)
December 16, 2011

顧客との契約から生じる収益 収益基準案の再公表

自動車業界 <補足資料>

目次:

概要.....	1
契約を定義する.....	2
別個の履行義務の 会計処理.....	4
取引価格の算定と配分.....	6
履行義務が満たされた ときの収益認識.....	10
その他の対価.....	13

概要

自動車産業には、サプライヤー、相手先商標製品の製造業者(OEM)および販売業者(ディーラー)などの幅広いグループの参加者が含まれます。自動車産業の企業は、収益認識に関する現行のすべてのUS GAAPおよびIFRSのガイダンスを置き換えることになる収益の基準案に影響を受ける可能性があります。自動車産業の企業にとって関心のある主要な領域には、製品保証、製造開始前の活動(たとえば、製造開始前のデザインおよび金型の取引)、販売インセンティブ(たとえば、現金リベート)、取引量リベート、買戻オプション、契約コスト、およびリース融資契約の会計処理があります。

この自動車産業の補足資料は、当基準案による影響が最もある、または特に関心をもたらすと予想される領域について考察します。当Datalineに含まれている設例および関連する見解は、2011年11月14日に公表された公開草案「顧客との契約から生じる収益」の解釈に基づいたものです。以下に説明される全ての結論は、2012年の下半期に公表が見込まれる最終基準の解釈と評価の影響を受けます。PwCはまた、この自動車産業の補足資料を通して、およびDataline 2011-35の付録において、2010年6月24日に公表された当初の公開草案(「2010年公開草案」)からの主要な変更点に関するハイレベルな概要も追加しました。特に明記していない限り、当Datalineにおいて「提案モデル」、「ガイダンス案」、および「基準案」と言及する場合、2011年11月に公表された公開草案のことを指しています。この基準案に関するより包括的な説明については、PwCのDataline 2010-35(www.cfodirect.pwc.com)を参照いただくか、ウェブサイト(www.fasb.orgまたはwww.ifrs.org)にアクセスしてください。



契約を定義する

当基準案は、顧客との契約のみに適用されることとなります。契約とは、強制可能な権利および義務を生じさせる複数の当事者間の合意です。契約の両当事者がペナルティなく完全に未履行の契約を一方的に終了させる権利を有する場合には、契約は存在しません。

企業は、同一の顧客との複数の契約を一緒に会計処理すべきかどうかを決定する必要があります。適切に契約を結合することで、会計単位を適切に識別し、当モデルを適切に適用することができます。たとえば、自動車のサプライヤーは、自動車部品の製造前に金型に関連するコストを負担することが頻繁にあります。サプライヤーが金型を製作し、OEMに販売するケースもあります(すなわち、OEMがこの金型を所有、または将来所有します)。金型の製作とその後の製品の製造の両方について別個の契約が存在することが頻繁にあります。

契約変更は自動車産業で一般に行われることであり、移転される財の数量の変更や以前合意していた価格の変更など、さまざまな形態で行われます。当基準案では、契約変更を既存の契約と結合し一緒に会計処理する必要が生じる可能性があります。たとえば、企業が新しい契約の交渉に関連して既存の契約の割引を受けることはめずらしいことではありません。企業は、割引が以前の契約の変更か、または新しい契約に関連するものかを評価する必要があります。企業は、割引を新しい契約の一部として会計処理し、新しい契約の履行義務が充足されたときに、関連する収益を認識する必要があるかもしれません。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>契約の結合</p> <p>複数の契約(顧客の関連当事者との契約を含む)が同時またはほぼ同時に締結され、かつ、次の要件のいずれかに該当する場合には、当該契約を結合して、単一の契約として会計処理しなければなりません。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 契約が単一の商業的な目的で交渉されている • 1つの契約の対価の金額が、他の契約の価格または履行に左右される • 約束した財またはサービスが単一の履行義務である 	<p>特定の業種別ガイダンス(たとえば、建設業会計)の適用範囲にない契約は、同一または関係する企業との間のものであり、かつ同時に交渉される場合、当該契約を結合することが要求されます。</p>	<p>特定の業種別ガイダンス(たとえば、工事会計)の適用範囲にない契約は、複数の取引が関わっており、取引の商業的(すなわち経済的)実態を反映するために結合することが必要な場合、当該契約を結合することが要求されます。</p>
<p>契約変更</p> <p>契約変更は、次の場合、別個の契約として会計処理しなければなりません。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 契約変更が、結果的に別個の履行義務となる、区別できる財またはサービスを約束しており、かつ • 企業が、当該履行義務の基礎となる約束した財またはサービスの独立販売価格を反映する対価に対する権利を有している <p>別個の契約ではない契約変更について</p>	<p>業種別ガイダンス以外の収益ガイダンスには、契約変更の会計処理に関して明確なガイダンスはありません。契約変更と過去の履行との間に明示的なつながりがない場合、多くの企業は契約変更を将来に向けて会計処理するとPwCは考えています。</p> <p>調整契約(accommodation arrangements)に伴う返金不能の支払(たとえば、割引など)は、通常、別個の獲得プロセスの結果とならず、一般的に前払手数料の会計処</p>	<p>契約変更の会計処理に関して明確なガイダンスはありません。契約変更と過去の履行との間に明示的なつながりがない場合、多くの企業は、現在、契約変更を将来に向けて会計処理しています。</p> <p>調整契約に伴う返金不能の支払(たとえば、割引など)は、それらの商業的な効果を理解するために他の契約と結合する必要があることがあり、また一般に、前払手数料の会計処理と同様に、繰り延べなければなりません。</p>

<p>は、次のうちいずれか該当する方法で評価し、会計処理しなければなりません。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 残りの財またはサービスが、契約変更日以前に移転された財またはサービスと区別できる場合には、原契約の終了と新契約の創出として会計処理する • 残りの財またはサービスが区別できず、部分的に充足されている単一の履行義務の一部である場合には、契約収益に対する累積的な調整として会計処理する • 残りの財またはサービスが区別できるものと区別できないものの組み合わせである場合には、契約収益に対する将来にわたる調整として会計処理する 	<p>理と同様に、繰り延べなければなりません。</p>	
--	-----------------------------	--

潜在的な影響:

契約の識別が特に難しいとは考えられませんが、その過程におけるこのステップは自動車産業に変更をもたらす可能性があります。PwC は、会計処理目的のために別個の履行義務であるものの単一の契約と見なす必要がある特定の契約上の取り決め(たとえば、長期供給取引に関連する製造開始前の活動に関する契約)があると予想しています(複数の履行義務についての別個の会計処理および取引価格の配分については、下記の考察を参照のこと)。この決定により、当基準案では、配分および収益認識の方法について現行の会計処理から変更となる可能性があります。

契約変更は、別個の契約として会計処理しなければならない場合を決定するために引き続き判断が必要となります。PwC は、この分野の実務は、当基準案によって重要な影響を受けると考えていません。

設例1- 契約の結合(金型と製造契約)

事実: サプライヤーはOEMと金型の製作契約を1月に締結します。金型の所有権は、サプライヤーからOEMに移転される予定です。さらに、サプライヤーは、OEMに部品を提供する契約も同じく1月に締結し、これはOEMのために製作される金型を使用して製造する予定です。サプライヤーは金型を製作しOEMから承認された時点で、契約書に記載された金額で別個の支払いによって金型の販売価格を回収する予定です。契約書に記載された金額とは、金型を提供するサプライヤーのコストです。金型がサプライヤーとOEMとの合意された仕様に従って製作されるとすぐに部品の製造が開始されます。サプライヤーは、金型の製作契約と部品の製造契約を結合すべきでしょうか？

考察: これらの二つの契約を結合させる必要があるかどうかを判断するために、サプライヤーは多くの要因を検討する必要があります。この事例では、二つの契約はほぼ同時に締結されました。サプライヤーが金型の製造と生産部品の提供の両方を行っていることから、この契約は単一の商業的な目的で交渉されている可能性があります。そのため、このような要因の検討に基づき、PwCは、サプライヤーがこれら二つの契約を結合させる可能性が高いと考えます。

設例2- 契約変更

事実: サプライヤーとOEMの間には、1,000個の部品を単価10ドルで販売する既存の契約があります。既存の契約に基づく契約収益の合計は、10,000ドルとなります。OEMはその価格で500個の部品を購入しており、その際単価を10ドルから7.50ドルに変更するよう交渉しています。価格変更は残りの購入にのみ関連するものであり、また、1,500個まで購入数量を増やしたいとするOEMの意向に基づいています。同様の値引きは、サプライヤーによって製造された他の部品、およびその他のOEMに販売される部品には適用されません。この契約変更は、既存の契約と結合するべきか、または別個の契約として会計処理するべきでしょうか？

考察: OEMに移転される残りの部品は契約変更日以前に移転された500個と区別できるため、サプライヤーは、原契約の終了と新契約の創出として契約変更の会計処理をします。サプライヤーは、残りの部品1,000個の個々の支配をOEMへ移転するにつれて7.50ドルの収益を認識します。

設例3- 調整契約

事実: サプライヤーとOEMの間には、部品を単価10ドルで販売する既存の契約があります。契約締結時にサプライヤーは、OEMが部品を1,000個購入すると見込んでいましたが、OEMには最低購入義務はありませんでした。自動車の需要量が予想を下回ったため、OEMは契約期間中に部品を500個のみ購入しました。契約終了時に、OEMは、予想を下回った分を埋め合わせるために返金不能の支払方法で、5,000ドル（(販売見込数1,000個-販売実数500個)×10ドル）の割引に合意します。OEMは、原契約において割引を承諾する事前の義務を負っていませんでした。同時に、サプライヤーは、OEMが2度目の契約期間にわたって1,000個の部品を購入するという見込みに基づき、次年度に引渡す予定の部品について単価10ドルでOEMと2度目の契約の交渉を行っています。

サプライヤーは、受領した返金不能の支払いをどのように会計処理すべきでしょうか？

考察: 当基準案では明確ではありませんが、PwCは、多くの場合において、割引は原契約の変更ではなく、2度目の契約における対価の一部として処理されるのが一般的ではないかと考えています。これは、OEMが原契約において値上げに合意する事前の義務を負っておらず、また割引が2度目の契約と同時に、さらに2度目の契約を見込んで交渉されているためです。PwCは、多くの場合において、返金不能の支払いは2度目の契約における取引価格の一部として配分され、2度目の契約における各部品の支配がOEMに移転するにつれて、単価15ドル（(返金不能の支払5,000ドル+(部品1,000個×10ドル)）/部品の販売見込数 1,000個）の収益が認識されると考えます。

別個の履行義務の会計処理

履行義務の識別と区別の目的は、履行義務が充足された時点（すなわち、財およびサービスが顧客に移転された時点）で収益を認識することです。たとえば、自動車の移転と自動車の無料メンテナンスの提供というOEMの1つの契約は、区別を要求される可能性が高いでしょう。全ての履行義務を確実に識別するために、契約を評価しなければなりません。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
企業は、移転の形態が異なり、財またはサービスが区別できる場合のみ、履行義務を別個に会計処理しなければなりません。 財またはサービスは、次の要件のいずれかを満たす場合に区別できます。 <ul style="list-style-type: none">企業が通常、その財またはサービスを別個に販売している	建設業会計の適用範囲にない複数の成果物を伴う契約は、当該契約における成果物が特定の要件を満たす場合、別個の会計単位に区別されます。引き渡された項目が単独で顧客にとって価値を有しており、未引渡項目の引き渡しの可能性が高く、実質的にベンダーの支配にある場合、区別することが適切です。	別個に識別可能な構成要素を含む取引について、取引の実態を反映させるために、収益認識要件を単一の取引のそれぞれ別個に識別可能な構成要素に適用する必要があります。取引が単一の要素なのかまたは複数要素なのかを判定する上で、顧客の視点が重要です。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<ul style="list-style-type: none"> 顧客が、財またはサービスをそれぞれ単独でまたは容易に利用可能な他の資源と一緒にして使用することができる <p>次の要件の両方が満たされる場合には、企業は複数の履行義務を単一の履行義務として会計処理しなければなりません。</p> <ul style="list-style-type: none"> 財またはサービスの相互関連性が非常に高く、企業が、顧客が契約した結合後の項目に財またはサービスを統合する、著しいサービスを提供する 財またはサービスの束が、契約の履行のために大幅に修正またはカスタマイズされる 		

潜在的な影響:

区別の指標は、U.S.GAAPとIFRSにおける現行のガイダンスとでは、概ね同様の結果になることが予想されます。しかしながら、PwCは、自動車産業の企業は、提案モデルのもとでは現行のガイダンスよりも多くの履行義務を別個に会計処理する必要があると予想しています。これは、現行の会計処理と異なるため、収益認識のタイミングに影響を与えることになります。たとえば、企業が金型の製作とその後の製造部品について別個の契約を結合しなければならないと結論づけた場合、企業は、金型を製作する履行義務と部品を製造する履行義務を別個に会計処理しなければなりません。さらに、現行モデルに比べると提案モデルのもとでは、サービス要素を含む一部の製品保証の履行義務が増える可能性があります（「製品保証」セクションを参照）。

2010年公開草案からの主な変更点：両審議会は、いつ履行義務を別個に会計処理すべきかに関する原則を明確にしました。両審議会は現在、約束した財またはサービスの束を単一の履行義務として会計処理する必要のある状況についてガイダンスを提供することを提案しています。PwCは、追加のガイダンスが提供されたとしても、現行のガイダンスに基づくよりも各契約において多くの義務を別個に会計処理しなければならない可能性があると考えています。

設例4- 履行義務の識別(金型および生産契約)

事実: 設例1より、金型を製作する契約とその部品を製造する契約を結合しなければならないと仮定します。このサプライヤーは、金型を製作し、その後の部品を製造する能力を有する数社のサプライヤーうちの1社です。結合された契約のもとで別個に会計処理される履行義務はどれでしょうか？

考察: サプライヤーは、金型とその後の製造部品の両方をOEMに移転することを約束しています。企業が複数の財またはサービスの提供を約束する場合に、それぞれの約束された財またはサービスの移転のパターンが異なり、かつ、区別できれば、それは別個の履行義務です。サプライヤーは結合後の項目に財またはサービスを統合する著しいサービスを提供していないため、金型とその後の製造部品は分離可能であると考えられます。金型と部品はそれぞれ別々の時点で引き渡され、OEMは他のサプライヤーに金型を提供し、別のサプライヤーにその後の部品を製造させることによって金型から便益を受けることができるため、金型とその部品は区別できます。これらの検討事項に基づいて、金型と製造部品は別個の履行義務であると考えられます。そのため、サプライヤーは、それぞれの資産の支配がOEMに移転された時点で、それぞれ区別できる履行義務の収益を独立販売価格の比率に基づいて(下記の「取引価格の算定と配分」セクションを参照)認識することになります。

設例5- 履行義務の識別(無料保守)

事実: ディーラーは新車の引き渡し後、最初の3年間または走行距離30,000マイルまでのいずれか早い時点まで、「無料」保守を顧客に提供しています。この保守サービスは、6ヶ月ごとまたは5,000マイルごとに提供されます。OEMの代わりにディーラーが代理店として保守を行い、その後ディーラーはOEMから費用の払い戻しを受けます。このサービスはディーラーまたはOEMの別個の履行義務になるでしょうか？

考察: これらのサービスは別個の会計処理を必要とする、OEMの別個の履行義務となり得ます。これは、保守を提供する契約が法的にOEMと最終の顧客との間で成立しているからです。ディーラーへの車の販売と保守サービスを履行する移転のパターンは異なり、保守サービスは区別できる可能性が高いと考えられます。

この設例では、OEMは無料保守について6つの履行義務を有している(すなわち、契約で約束されている各々区別できる保守サービスがひとつの履行義務になっている)可能性があります。OEMは、メンテナンスの履行につれて、またはサービス期間の終了時点で収益を認識することになります。現在、収益は保守契約の条件に沿って規則的かつ合理的な方法に基づいて認識されているため、PwCは、収益認識の方法が多くの企業の現行の実務から大幅に変わるとは考えていません。

設例6- 履行義務の識別(技術的な快適装備)

事実: OEMが、衛星ラジオ、ナビゲーション・システム、またはロードサイドアシスタンスなど多様な技術的な「快適装備」を施した自動車販売することは一般に行われていることです。これらの快適装備は第三者によって、またはOEMによって直接提供されます。これらの技術的な快適装備は、OEMの別個の履行義務とみなされるでしょうか？

考察: これらの快適装備は、提案モデルにおける特定の状況において、OEMの別個の履行義務とみなされる可能性があります。OEMが、明示的であれ黙示的であれ最終の顧客に基本サービスを提供する履行義務を有しているかどうかを検討することが重要です。これは判断の問題になり、具体的な契約条件によって異なる可能性があります。たとえば、第三者により提供される衛星ラジオサービスについて検討してみます。顧客が新車を購入する際、所有者が試用期間中(たとえば3カ月間)無料で衛星ラジオサービスを受けることのできる自動車をOEMが販売することがよくあります。通常、OEMは、試用期間中、最終顧客に衛星ラジオサービスを提供する責任を有する第三者の衛星ラジオプロバイダーと別個の契約を締結しています。試用期間の終了時に、契約が更新されればそれは第三者である衛星ラジオプロバイダーと顧客との別個の取引になります。OEMの最終顧客に対する履行義務は、衛星ラジオ局の受信能力のあるラジオを提供することです。この履行義務は、作動する車両を引き渡すOEMの全体的な履行義務の一部と考えられ、その一方で第三者である衛星ラジオプロバイダーは、最終顧客に対するサービス提供の義務(すなわち、当該サービスはOEMの別個の履行義務ではない可能性がある)を別個に考慮する必要があります。これらの快適装備の適切な収益認識は、OEMによる履行義務に基づいて決まります。

設例7- 製造物責任

事実: 自動車産業の企業は、企業の製品が危害または損害の原因となった場合、顧客に対価を支払うことを法的に義務づけられていることがあります。これらの製造物責任は当基準案では履行義務とみなされるでしょうか？

考察: 製造物責任に基づく義務(たとえば、企業の製品が危害または損害の原因となった場合、企業が顧客に対価を支払うことが法的に義務づけられている場合)は、交換取引において財またはサービスが提供されないため、履行義務ではありません。製造物責任訴訟に係る会計処理は、引き続き偶発損失および引当金に関する現行ガイダンスが適用されることとなります。

取引価格の算定と配分

取引価格とは、企業が履行義務の充足と交換に受け取る権利を得ると見込んでいる対価のことです。企業は、約束した財またはサー

ビスを移転する時点で顧客が支払予定の現金による固定金額の支払いを約束しているため、取引価格は、ほとんどの契約において容易に算定することができます(たとえば、部品の引き渡し時にサプライヤーが、支払予定の特定の価格でOEMに部品を販売する場合など)。一定の期間にわたり定められた価格が増加もしくは減少する契約または数量価格調整のある契約など、その他の契約においては、取引価格の算定はさらに複雑になる可能性があります。また、契約における履行義務に配分された取引価格には、顧客に支払われる対価および貨幣の時間価値も含まれます。

OEMおよびサプライヤーは、一般に取引価格を引き下げざるさまぎまな形の顧客へのインセンティブを提供しています。2つのインセンティブの例として、OEMによって提供される現金リベート、およびサプライヤーによって提供される数量値引きが挙げられます。

ひとたび対価の金額が算定されると、その後、その対価は契約における別個の履行義務に配分されなければなりません。PwCは、複数の財またはサービスの提供のリスクが(上述のとおり)概して区別できない場合、企業は現在よりも多くの履行義務を別個に会計処理する必要があり、そのため取引価格の配分は多くの自動車会社にとって新しいものになると予想しています。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>変動対価</p> <p>変動対価(たとえば、数量値引きおよびその他の販売インセンティブ)は、確率加重した見積りまたは最も可能性の高い金額(より予測に適切ないずれかの方法)を用いた取引価格に含まれます。履行義務に配分される金額に対する権利を得ることが合理的に確実である場合に、これらの金額は、企業が関連する履行義務を充足した時点で収益として認識されます。これは通常、企業に類似した種類の契約の経験があり、かつ、その経験が予測に役立つ価値がある場合(すなわち、その経験が契約に関連する場合)です。</p>	<p>たとえば、契約に最低購入量要件がない場合など、顧客の将来の購入が別個の購入判断であるとみなされる場合、将来の取引における値引き(たとえば、数量購入契約など)は将来の取引時点で収益の減額として認識されます。</p> <p>数量購入のリベートは、規則的かつ合理的な原則に基づき認識しなければなりません。リベート債務の合計は、顧客が最終的にその契約に基づいて稼得する見積り購入数量に基づいて測定されなければなりません。値引きを信頼性をもって見積ることができない場合、潜在的に可能性のある最大リベート分の収益を減額します。</p>	<p>収益は、受領したまたは受領可能な対価の公正価値により測定されます。これは通常、契約で規定されている価格であり、企業によって認められている値引きおよび数量リベートの金額を考慮したものです。顧客に対して数量値引きを提供する契約の収益は、見積り販売量およびそれに対応する見積り値引きを参考にして測定されません。予想値引き額を、信頼性をもって見積ることができない場合、認識する収益は、上限の値引きがあったと仮定した場合の対価の金額を超過してはなりません。</p>
<p>顧客に支払われる対価</p> <p>顧客に支払われる金額(たとえば、現金リベート)は、(a) 取引価格の減額、(b) 企業が顧客から受領する区別できる財またはサービスに対する支払、または(c) (a)と(b)の組み合わせです。</p> <p>支払われる対価が取引価格の減額である場合、経営者は、次のいずれか遅い方の時点で、収益の減額を認識します。</p> <p>(a) 企業が、約束した財またはサービスを顧客に移転する、または</p> <p>(b) 企業に顧客に対価を支払う債務が発生する(たとえ支払が将来の事象を条件と</p>	<p>ベンダーが顧客からの識別可能な経済的便益(財またはサービス)を受領しない限り、および当該便益の公正価値を合理的に見積ることができない限り、ベンダーが顧客に提供した現金対価は、顧客から稼得された収益の減額になります。</p> <p>顧客に対して提供される販売インセンティブは、通常、関連する売上がベンダーにより計上される時点、または販売インセンティブが提供される時点のいずれか遅い方の時点において、収益の減額として計上されます。</p>	<p>ベンダーが顧客から財またはサービスを購入しない限り、ベンダーにより顧客に提供された現金対価は、顧客から稼得された収益の減額となります。</p> <p>顧客に対して提供される販売インセンティブは、通常、関連する売上がベンダーにより計上される時点、または販売インセンティブが提供される時点のいずれか遅い方の時点において、収益の減額として計上されます。</p>

<p>している場合であっても)</p>		
<p>貨幣の時間価値</p> <p>取引価格は、契約に重要な財務要素を有している場合には、常に取引価格に貨幣の時間価値を反映しなければなりません。実務上の便宜として、約束した財またはサービスの移転から顧客による支払いまでの時間が1年以内である場合には、企業は取引価格の測定において貨幣の時間価値の影響を反映する必要はありません。</p>	<p>収益は、支払期間が1年超の受取債権を含む、限られた状況でのみ割り引かれます。</p> <p>割引が要求される場合で、その額面利率が不合理だと考えられる場合は、利息の構成要素は証券の額面利率または市場金利に基づいて算定されなければなりません。</p>	<p>キャッシュ・インフローまたは現金同等物が一定期間留保される場合、収益を割引計算します。認識すべき収益の金額、および一定期間にわたって計上される別個の利息収入の金額を算定するために、みなし利率を用いなければなりません。</p>
<p>取引価格の配分</p> <p>取引価格(および事後の変動)は、独立販売価格の比率でそれぞれ別個の履行義務に配分されます。独立販売価格の最良の証拠は、別個に販売された場合の財またはサービスの観察可能な価格です。実際の販売価格が直接的に観察可能でない場合、独立販売価格の見積りを行わなければなりません。見積り方法は、当基準案では規定されていません。たとえば、企業は、財またはサービスの販売価格を見積る際に、コストに合理的なマージンを加えた金額を使用することもできます。企業は、独立販売価格を見積る際に観察可能なインプットを最大限に用いるべきです。</p> <p>企業は、特定の条件が満たされる場合、値引きまたは条件付き対価の金額を一つ(または複数)の履行義務に全額配分することもできます。</p>	<p>成果物の独立販売価格の算定には階層があります。この階層は、独立販売価格を、売手固有の客観的証拠(VSOE)が入手可能な場合はVSOEに基づく販売価格が求められており、VSOEが入手できない場合は第三者による証拠(TPE)に基づく販売価格、また、VSOEもTPEも入手できない場合は見積販売価格に基づく販売価格が求められます。企業は、単独で引渡対象物を販売するための価格算定に使用した方法と首尾一貫した方法で、販売価格の最善の見積りを行わなければなりません。見積り方法は規定されていませんが、コストに適切なマージンを加算する方法の使用の事例が示されています。</p>	<p>単一の契約における構成要素が別個に会計処理される場合、公正価値の比率で契約の別個の要素に取引価格を配分しなければなりません。ある品目が別個に販売される場合に請求する正規価格は、当該品目の公正価値の最良の証拠です。また、コストに妥当なマージンを加えた金額によるアプローチが適切となる状況もあるでしょう。残余法の使用、および稀な状況において、逆残余法の使用が契約対価を配分する上で適用可能となる場合もあるでしょう。</p>

潜在的な影響:

変動対価はさまざまな形態をとる可能性があります。たとえば、変動対価は、数量値引きなど、取引価格を減額するインセンティブを導入することによって発生する場合があります。当基準案は、インセンティブについて現行のIFRSと類似した会計処理を行うよう要求するため、一部のUS GAAP報告企業に影響を与えるでしょう。現行のUS GAAPでは、数量値引きについて、顧客に支払われることになっている金額の範囲に限り計上されます。当基準案では、契約期間にわたり発生すると見込まれる顧客への値引きを、取引価格を見積る際に考慮することを要求しています。この結果、現行の処理に比べて早期に値引きを認識する可能性があります。企業は、確率加重アプローチまたは最も可能性の高い金額のアプローチのうち、より良い予測のできる方法を用いて値引きの金額を見積ります。

取引価格の減額として顧客に支払われる対価(たとえば、販売ネットワークを通じてOEMにより最終消費者に提供される現金リベート)は、引き続き、収益の減額として会計処理されます。対価を支払う約束は、企業の慣習的な事業慣行により含意されている場合があります。慣習的な事業慣行を考慮するという要求事項案に基づき、収益は、現行の実務に比べて早い時点で減額されることになるでしょう。

貨幣の時間価値も、現行基準に比較してOEMによって認識される収益の金額に影響を与える可能性があります。顧客が別個に購入

するオプションを有する自動車保証、または無料保守制度を例にとってみます。別個に購入される保証や無料保守の対価は、通常、最終の顧客への自動車の販売時点で受領しますが、その履行義務は通常、数年間にわたり履行されます。そのような場合、当基準案では、保証または無料保守の履行義務に配分された取引価格は、その貨幣の時間価値を利息として反映しなければならず、結果的に現行の基準に比較すると認識される収益が減少することになります。

サプライヤーとOEMとの間の金型契約の販売価格は、契約上規定された金額(通常、金型を提供するサプライヤーのコストと同額)での別個の支払として組込まれるか、またはその後の製造部品の販売価格に組込まれることがあります。当基準案では、金型と部品の契約が結合されているものの履行義務は別個に会計処理しなければならない場合、取引価格を、(たとえば、コストに合理的なマージンを加算するアプローチを用いた)見積独立販売価格に基づいて、金型と部品とに配分することを要求しています。提案モデルでは金型契約の仕組みにかかわらず、追加の製造部品に課せられる取引価格の一部を金型に配分する必要があります。

2010年公開草案からの主な変更点: 当初の公開草案は、変動対価を確率加重アプローチを用いて見積ることを要求していました。当基準案では、最も可能性の高い金額によるアプローチがより良い予測ができるアプローチである場合(たとえば、変動対価が二元的な場合など)、受け取る権利を得ると見込まれる変動対価の金額の見積りに、企業は最も可能性の高い金額によるアプローチを用いることとなります。

両審議会は、変動対価に関連する収益を認識できる時点について制限を加えました。企業が変動対価に対する権利を得ることが合理的に確実であり、その金額を認識すべき時点を判定するには判断が必要となります。PwCは、多くの場合において自動車企業には、変動対価に関連する収益の見積りや認識の基礎となる、予測に役立つ類似した種類の契約の経験があると予想しています。

実務上の便宜として、支払と約束した財またはサービスの移転との間の期間が1年以内となる場合には、企業は貨幣の時間価値を考慮する必要はありません。当初の公開草案からのこの変更により、両審議会の当初の提案に比べて契約上の収益に与える貨幣の時間価値の会計処理の潜在的な影響が少なくなります。企業は、現行の慣行に比較すると提案モデルではより多くの事例において貨幣の時間価値を会計処理する必要があるようです(たとえば、特定の金型契約、無料保守契約、または特定の保証契約など)。

設例8- 変動対価(数量値引き)

事実: サプライヤーは、OEMにある部品を1個100ドルで販売しています。1,000個を超えて購入した各部品の価格は50ドルです(つまり、1個から1,000個までの部品は1個100ドルであり、1001個以上から1個50ドルになる)。簡単にするために、OEMが1,000個の部品を購入する確率は25%、OEMが1,500個の部品を購入する確率は75%であるとサプライヤーは考えていると仮定します。サプライヤーの仮定は、類似した種類の契約をこのOEMと締結した経験、OEMとの継続中の関係、さらにOEMの製造計画に関してサプライヤーが有している洞察に基づいています。サプライヤーは、最も可能性の高い金額に基づく見積りよりも、確率加重による見積りの方が、サプライヤーが受け取る権利を得る金額の予測により役立つと判断しています。

考察: サプライヤーは、販売された各部品に配分される取引価格を算定する際に、契約に基づいて行われると見込まれる数量値引きの合計を考慮しなければなりません。予想の結果として確率加重平均を用いて算定した各部品の取引価格は86.36ドル(確率加重対価118,750ドル/確率加重個数1,375個)です。

確率加重対価

\$100,000 (部品1,000個×\$100) × 25% :	\$ 25,000
\$125,000 ((部品1,000個×\$100) + (部品500個×\$50)) × 75% :	\$ 93,750
確率加重対価合計	\$ 118,750

部品の確率加重数

部品1,000個×25% :	250個
部品1,500個×75% :	1,125個
部品の確率加重数合計	1,375個

サプライヤーが類似した種類の履行義務の経験を有しており、その経験が予測に役立つものであるとした場合、受け取ることが合理的に確実であれば、この見積取引価格に基づいて収益が認識されます。確率加重金額に対する変更は、累積的なキャッチアップ・アプローチを用いて、変更が行われた期間に認識されます。

設例9- 取引価格の配分

事実: ある企業が、自動車を販売し、3年間の保守サービスを提供する契約を締結しています。取引価格は、開始日に40,000ドルです。自動車と保守サービスは、通常、それぞれ40,000ドルおよび2,000ドルで企業により別個に販売されています。そのため、企業が顧客に提供している固有の2,000ドルの値引きがあります。

考察: 企業は、契約対価を配分するために最初に自動車および保守サービスの両方に対して独立販売価格を割り当てなければなりません。自動車と保守サービスは別個に販売されるため、取引価格40,000ドルは、比例配分モデルを用いて次のように配分されます。

自動車	$\$38,100 = \$40,000 \times (\$40,000 / \$42,000)$
保守	$\$1,900 = \$40,000 \times (\$2,000 / \$42,000)$

履行義務が満たされたときの収益認識

自動車産業で使用されている現行のガイダンスによる収益認識は、主に、リスクおよび経済価値の移転に基づいています。提案モデルでは、収益は、企業の履行義務の充足時に認識され、これは、財またはサービスの支配が顧客に移転されるときに発生します。支配は、一時点で、または一定の期間にわたり継続的に移転されます。支配移転モデルへの変更は、企業が収益を認識できる時期を慎重に評価することを要求しています。PwCは、製造された財の販売に関連する多くの自動車契約に関する現行基準と同様に収益が認識されると予想しています。しかしながら、これは特定の金型契約には当てはまらないでしょう。

金型の販売についてのサプライヤーとOEM間の契約(すなわち、金型の所有権がサプライヤーからOEMに移転される場合)は一般的であり、いくつかの異なる契約形態になる場合があります。サプライヤーとOEMの契約の1つのタイプに、サプライヤーがOEMから一括支払いを受領する、または、生産準備における金型製作の完了までの期間に一定のマイルストーンが達成された時点で定期的に払い戻される契約があります。サプライヤーは、金型の支配が一時点または金型が製作される間の一定期間にわたり移転されるかどうかを決定するために、以下の指標を用いて、契約条件を評価しなければなりません。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>収益は、履行義務が充足された時点で認識されます。これは、財またはサービスの支配が顧客に移転される時に発生します。支配は、一時点または一定の期間にわたり移転され得ます。</p> <p>履行義務は、(a) 企業の履行により、資産が創出されるかまたは増価し、顧客が当該資産を支配するとき、または (b) 企業の履行によって、企業が他に転用できる資産が創出されず、かつ、次の要件のうち少なくとも一つに該当するときに一定の期間にわたり充足されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業がそれぞれの作業を履行するにつれて、顧客が便益を同時に受け取り消費する • 他の企業が残りの義務を履行するとした場合に、当該他の企業は、現在までに履行された作業を実質的にやり直す必要がない • 企業が、現在までの履行についての支払を受ける権利を有しており、契約を履行すると見込んでいる <p>上記の要件が満たされない場合には、一時点で履行義務が充足され、支配が移転されます。</p> <p>支配がいつ移転されるかを判定することは、重要な判断を要します。顧客が一時点で支配を獲得しているかどうかを判定する際に考慮される指標には、次のようなものがあります。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業が支払いを受ける現在の権利を有している • 顧客が法的所有権を有している • 顧客が物理的に所有している • 顧客が所有に伴う重要なリスクおよび経済価値を有している • 顧客が資産を検収した <p>このリストは、チェックリストでなく、また網羅的なものでもありません。どの要素も単独の決定要因ではありません。</p>	<p>財の販売の収益は、一般的に所有に伴うリスクおよび経済価値が顧客に移転された時点で認識されます。</p> <p>建設業会計が適用される契約の収益は、一般に、信頼できる見積りが入手可能な場合、工事進行基準を用いて認識されます。</p>	<p>財の販売の収益は、通常、次の条件が満たされた時点で認識されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 所有に伴うリスクおよび経済価値が移転した • 売手が、所有と通常結び付けられる程度の管理上の関与も、実質的な支配も保持していない • 収益の金額を、信頼性を持って測定できる • 経済的便益が企業に流入する可能性が高い、および • 発生した原価を、信頼性をもって測定できる <p>工事会計の適用範囲にある契約の収益は、信頼できる見積りが入手できる場合、一般に、工事進行基準を用いて認識されます。</p>

潜在的な影響:

ガイダンス案は、金型契約を締結するサプライヤーに、いつ収益を認識するのが適切かを判定するために判断を用いることを要求することになります。当基準案がサプライヤーに与える全体的な影響は、契約条件およびそのような契約についての現行の会計実務に大きく依存します。金型の収益は、金型の支配が移転するにつれて認識されますが、部品の収益は、部品が引き渡された時点で認識されることになるでしょう。PwC は、OEM の仕様に従って金型を製作する一部の契約は、一定の期間にわたり支配が移転することになると予想しています。そのため、金型の義務を充足する一定の期間にわたり、サプライヤーが収益を認識することが認められます。金型契約は、マージン部分を確定せずに価格を設定することが頻繁にあります（これにより、サプライヤーが実際原価を払い戻すこととなります）。このような契約は、OEM に、金型の契約価格がサプライヤーの実際原価を超過するかどうかを評価する権利を提供しているかもしれません。そのような場合、サプライヤーが負担したコストの金額を超過して受領した対価は、上述される合理的に確実であるかどうかという制限の対象となる変動対価として扱われなければなりません。

2010年公開草案からの主な変更点：2010年公開草案では、支配が一定の期間にわたり移転する場合のガイダンスは限定的でした。コメントレーターでは、長期供給契約およびサービスに関連する製造前活動の契約など、特定の状況において当初の公開草案のガイダンスを適用することが難しいと指摘されており、両審議会は、受領したコメントレーターに応じて、履行義務が一定の期間にわたり充足される場合を判定するために上述の要件を追加しました。

設例10- 収益認識(金型:一定の期間にわたり充足される)

事実: 次を除いて、上述の設例1と同じ事実であると仮定します。

- 金型は、OEM の仕様に従って製作されなければならない。この仕様は、契約期間中に OEM の要請に従い変更されることがある。
- 金型製作の資金調達のために、進捗途中において返金不能な分割払いが必要である。
- OEM は、(解約違約金を支払うことで)いつでも金型製作契約を解約することができる。仕掛品の所有権は OEM にある。
- 金型の製作契約が完了するまで、所有権は引き渡されない。

考察: OEMは、金型の仕掛品を支配しており、これは、金型製作がOEMの支配する資産を創出していることから、サプライヤーが一定の期間にわたり金型の支配を移転していることを示唆するものです。サプライヤーは、契約期間にわたって認識される収益の金額を測定するために、最も適切な測定モデル(インプット法またはアウトプット法のいずれか)を選択する必要があります。たとえば、サプライヤーが労働時間によるインプット法がOEMへの金型の支配の移転に向けた進捗を最も適切に測定するものであると判断した場合に、その方法を使用することを選択するでしょう。金型に配分される取引価格は、見積独立販売価格の比率で算定され、見積総労働時間の割合として発生した労働時間数に基づいて収益として認識されることになります。

設例11- 収益認識(金型:金型が完成した時点で支配が移転する)

事実: 次を除いて、上述の設例1と同じ事実と仮定します。

- OEM は、(解約違約金を支払うことで)いつでも金型製作契約を解約することができる。仕掛品の所有権はサプライヤーにある。
- 金型の所有権は、その製作が完了した時点で引き渡される。

サプライヤーはこの設例において、どのように収益を認識すべきでしょうか？

考察: OEMは、金型の製作中は仕掛品を支配していません。サプライヤーは、別の顧客に金型を販売できない可能性があり、また金型を転用できませんが、次の場合には、一定の期間にわたり履行義務を充足する要件を満たさない可能性があります。(a) 金型が製作されるにつれてOEMは便益を受け取っていない、(b) 他の企業が残りの義務を履行するために、サプライヤーが履行した作業を実質的にやり直す必要がある(他の企業は、サプライヤーが支配している仕掛品の便益を有していないと仮定する)、および(c) サプライヤーは、現在までの履行の支払に対する権利を有していない。PwCは、金型が完成した時点で支配が移転する可能性が高いと考えています。

その他の対価

製品保証

製品保証は、自動車産業において一般的に行われていることです。OEMとサプライヤーは共に、通常、顧客に対して製品保証を提供しています。たとえば、サプライヤーは通常、特定の期間、製品が合意された仕様に従っていることをすべての顧客に対して保証する標準保証を提供しています。OEMは、一定の年数または特定の走行距離について標準保証を提供します。OEMはまた、標準保証の範囲に加えて、保証延長または特定のサービス(たとえば、保守、ロードサイドアシスタンス)を提供することもあります。

当基準案は、顧客が別個に購入するオプションを有する製品保証と、別個に購入できない保証とを区別しています。企業は、別個の履行義務として会計処理されるべき保証に固有のサービスの構成要素があるかどうかを決定するために、別個に販売されない保証を評価する際には判断を行使する必要があります。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
顧客が別個に購入するオプションを有する保証には、別個の履行義務が生じます。取引価格の一部は契約開始時にその別個の履行義務に配分されます。	企業は通常、現行の偶発損失ガイダンスに従って潜在的な欠陥に対する保証を会計処理しています。企業は、製品の販売時に収益を認識し、同時に見積保証コストを引当て計上します。	収益は通常、標準保証付きで販売された製品の販売時に認識され、見積保証コストに対応する引当金が認識されます。
顧客が企業から別個に保証を購入するオプションを有していない場合、その保証を引当処理しなければなりません。	別個に価格設定された延長保証契約からの収益は繰り延べられ、見積契約期間にわたり認識されます。	延長保証付きで販売された製品は複数要素契約として扱われます。延長保証の販売収益は繰り延べられ、その保証期間にわたって認識されます。延長保証契約の開始時にコストは引き当てられません。
企業の過去の履行が契約で規定された通りであったという約束に加えて、企業は顧客に提供すべきサービス(たとえば、保守サービス)を要求する保証を提供する場合があります。このような状況において、企業は保証におけるサービスの構成要素を別個の履行義務として会計処理しなければなりません。		

潜在的な影響:

この改訂された原則は、多くのケースにおいて現行の会計に類似しています。しかし、たとえば、企業の保証が、企業の過去の履行が契約に規定されたとおりであるという約束に加えて、顧客にサービス(たとえば、保守サービスやロードサイドアシスタンス)を提供する場合、保証の会計処理によって、結果的に収益が繰り延べられる状況も発生するでしょう。企業は、このような状況では保証のサービスの構成要素を別個の履行義務として会計処理し、そのサービスに関連する収益を繰り延べ、サービスが提供されるにつれて認識しなければなりません。企業が、標準保証の要素から保証のサービス部分を区分することができない場合、保証全体をひとつのサービスとして会計処理し、収益を繰り延べて、保証サービスが提供されるにつれて認識しなければなりません。

US GAAP に準拠して報告を行い、別個に価格設定された保証を提供する企業は、取引対価を契約価格ではなく独立販売価格の比

率で配分することになるため、影響を受ける可能性があります。

2010年公開草案からの主な変更点：製品保証の会計処理に関するガイダンス案は、当初の公開草案から大幅に変更されている領域です。両審議会は当初、財またはサービスが契約に規定されているとおりでという保証の提供を含め、すべての種類の保証を、収益の繰り延べとして会計処理することを提案しました。当公開草案では、別個の履行義務としての保証の会計処理は、まず顧客がその保証を別個に購入するオプションを有しているかどうか、そして企業の過去の履行が契約における仕様のとおりであったとする保証を提供することに加えてサービスを提供しているかどうかに基づくことになり、現行の会計処理により類似しています。

PwCは、標準保証とサービス構成要素の両方を含むより複雑な保証を除き、自動車産業で提供されている保証の現行の会計処理からの重要な変更はないと予想しています。

設例12- (別個に提供されない)標準保証

事実: サプライヤーが、潜在的な欠陥を対象とする90日間の標準保証付きの部品を販売しています。サプライヤーは、この標準保証に基づき製品の欠陥部分を修理または交換します。サプライヤーはこの保証をどのように会計処理するでしょうか？

考察: 顧客は、標準保証を別個に購入するオプションを有しておらず、また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サービスを提供していないため、標準保証は別個の履行義務ではありません。サプライヤーは、現行ガイダンスと同様に、関連する製品の販売についての収益の認識時点で保証のコストを認識しなければなりません。

設例13- (別個に提供されないがサービスの構成要素を含む)標準保証

事実: OEMは、自動車を購入した顧客に対して製品保証を提供しています。製品保証は、自動車が契約における仕様のとおりであり、また最高3年間または走行距離36,000マイルまで約東どおりに作動するという保証を提供しています。さらにこの保証は、保証期間中に無料のオイル交換やタイヤのローテーションも顧客に提供しています。顧客は、自動車と別個に保証(サービスを含む)を購入するオプションを有していません。

考察: 自動車が契約で合意された仕様に従っているという保証に加え、保証は保守サービス(すなわち、オイル交換とタイヤのローテーション)を提供しています。保守サービスは、別個の履行義務として会計処理されなければならない、そのサービスに関連する収益は保守サービスの提供につれて認識されなければなりません。標準保証の構成要素のコストは、自動車についての収益が認識された時点で引き当てられなければなりません。OEMが、保証をサービスと標準保証の構成要素を合理的に別個に会計処理することができない場合、保証全体を1つの別個の履行義務として会計処理しなければなりません。

契約コスト

自動車産業の企業は、製品や金型の設計開発コスト、またはOEMに販売されない金型の製作コスト(すなわち、サプライヤーが所有権を保持しており、金型は履行義務ではない)を負担する場合があります。サプライヤーは、たとえば長期供給契約を見込んで、金型の開発コストを負担する場合があります。金型の開発コストが発生する前に契約が存在する場合もあれば、コストが発生するまで契約が合意されない場合もあります。現行のガイダンスでは、これらのコストは、発生時に費用計上されるか、または資産化され、関連する収益が認識されるにつれて償却されるかのいずれかです。この現行の会計処理方法は、コストおよび開発中の金型の内容、サプライヤーが金型を使用する解約不能の権利を有しているかどうか、およびサプライヤーが発生したコストを払い戻されるかどうかなどの多くの検討事項により異なります。

当基準案には、契約を獲得するため、および契約を履行するための両方のコストの会計処理に関するガイダンスが含まれており、現在の実務慣行を変更する可能性があります。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>契約獲得に係る増分コストは、そのコストが回収されることが見込まれる限りにおいて、資産として認識しなければなりません。実務上の便宜として、企業は認識するはずの資産の償却期間が1年以内である場合には、そのようなコストは発生時に費用処理することができます。</p> <p>充足済みの履行義務に関連するすべてのコストおよび非効率性に関連するコスト(すなわち、材料、労働力の異常コスト、または契約を履行するためのその他のコスト)は、発生時に費用処理しなければなりません。</p> <p>契約を履行する際に発生したその他の直接コストが、その他の基準(たとえば、棚卸資産、無形資産、または固定資産)の適用範囲に含まれる場合、その基準に従って会計処理しなければなりません。</p> <p>当基準案では(その他の基準の適用範囲にない場合)、契約を履行するための直接コストは、それらが直接契約に関連していない、将来の履行に関連していない、および回収が見込めない限り、発生時に費用計上されます。</p> <p>資産化されたコストは、当該資産が関連する財またはサービスの支配が顧客に移転されるにつれて償却されます。これには、特定の予想される契約に基づいて提供される財またはサービスを含む場合があります。</p>	<p>契約コストの会計処理について非常に多くのガイダンスがあります。</p> <p>予想される契約について発生したコストは、そのコストが特定の契約に直接関連し、当該契約から回収できる可能性が高い場合にのみ、繰り延べることができます。</p> <p>自動車サプライヤーが所有する予定の金型、塗装、およびその他の工具の設計および開発に関する長期供給契約で発生した生産開始前のコストは、有形固定資産の一部として資産化されます。コストが新しい技術に関連している場合、そのようなコストは発生時に費用処理されます。</p> <p>サプライヤーが所有する予定がない金型、塗装、およびその他の工具に関連して発生する生産開始前のコストは、それらが特定の要件を満たす場合に資産化されます。これらの要件には、サプライヤーが、供給契約期間中または弁済を法的に強制できる契約上の保証期間中に、金型、塗装、および工具の取消不能な権利を有していることを含みます。それ以外の場合、このようなコストは発生時に費用処理されます。</p>	<p>工事契約会計の適用範囲ではない契約で発生したコストは、それらがその他の資産に関する基準(たとえば、棚卸資産、有形固定資産または無形資産)の適用範囲にある場合に、資産化されます。</p> <p>一部の自動車の契約で発生した生産開始前のコストに関して、具体的なコストのガイダンスはありません。</p>

潜在的な影響:

PwC は、長期供給契約に関連する活動など、生産開始前の活動に関連するコストは、現行の US GAAP や現行の IFRS に基づくよりも当基準案に基づく方がより多くの場合に資産化される可能性があるかと予想します。

2010年公開草案からの主な変更点: 契約を獲得するためのコストは、2010年の公開草案では発生時に費用処理されることになっていました。両審議会は、コストが増分であり回収が見込まれる場合(企業が認識するはずの資産の償却期間が1年以内でない限り)、契約を獲得するためのコストについて資産の認識を要求するよう当該ガイダンスを改訂しました。契約獲得の増分コストは、契約が獲得されなければ、企業に発生しなかったコストのことでです。

両審議会は、契約を履行するためのコストは、それらがその他の基準で対処されていない場合に限り、収益ガイダンスの適用範囲とし、また契約の価格で考慮されなかった仕損した材料、労働力その他の資源の異常な金額のコストは、発生時に費用として認識しなければならないことを明確にしました。

設例14- 契約獲得コスト(販売手数料)

事実: 販売員は、1月に締結された契約について5%の手数料を獲得します。この契約に基づいて購入された製品は、次年度を通じて引き渡される予定です。この契約は次年度に更新される見込みはありません。企業は、従業員に支払った手数料をどのように会計処理しなければならないでしょうか？

考察: 手数料の支払いは、資産として認識され、次年度において当該契約に基づいて購入される製品の支配が移転されるにつれて償却される可能性があります。資産(すなわち、契約を獲得するために支払われた手数料)の償却期間が1年以内である場合、このようなコストを費用処理することを認める実務上の便宜のために、この場合、手数料の支払いを発生時に費用処理することもできます。

融資契約

多くのOEMは、ディーラーから自動車をリースまたは購入する顧客に対して、潜在的な資金調達源としての役割を担う金融部門を有しています。ディーラーに対して販売された自動車がOEMの金融部門を通じて資金調達されている場合、現行のUS GAAPに準拠してディーラーへの自動車の引渡時点で収益を認識するためには、OEMは一定条件を満たさなければなりません。これらの具体的な条件は、IFRSには含まれておらず、一般的に、所有に伴うリスクおよび経済価値が移転した時点でディーラーまたは販売代理店への販売から収益が認識されます。

当基準案には、現行のガイダンスと同じ条件は含まれていません。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
当基準案は、支配が顧客に移転した時点で収益を認識することを要求しています。(上記参照)	<p>OEM が、ディーラーに自動車を販売し、ディーラーが最終の顧客にそれをリースし、その最終の顧客が OEM(またはその金融関連会社)を通じてリースの資金調達をする場合、次の特定条件が満たされれば、OEM は、ディーラーへの販売時点で収益を認識することができます。</p> <ul style="list-style-type: none"> ディーラーは独立した事業体である OEM は、ディーラーに製品を引き渡ししており、所有に伴うリスクと経済価値はディーラーに移転している OEM の金融関連会社は、ディーラーの潜在顧客にリース契約を提供する法的債務を有していない 顧客は、利用できるその他の資金調達の代替策を有しており、資金調達の代替策の選択権を支配している 	OEM が自動車をディーラーに販売し、ディーラーが最終の顧客にリースし、最終の顧客が OEM を通じてリースの資金調達を行う場合の具体的な要件はありません。販売代理店、ディーラー、またはその他の再販業者に対する販売からの収益は、通常、所有に伴うリスクと経済価値が移転した時点で認識されます。ディーラーが実質的に代理人として行動している場合、販売は、委託販売として処理されます。

潜在的な影響:

OEM は、通常、ディーラーへの販売時点で収益を認識するという US GAAP における要件を満たしています。PwC は、現行の US GAAP の要件を削除した結果、収益の認識時点が大幅に変更されるとは予想していません。これは、取引が現行のガイダンスの具体的な要件を満たす場合に支配が移転している可能性が高いからです。当基準案により、現行の US GAAP に基づく要件を満たしていない OEM の収益認識は、より早い時期となる可能性があります。PwC は、IFRS に基づく収益認識の時期についても大幅に変更されるとは予想していません。支配の移転は、通常、自動車が OEM からディーラーへ販売された時点で発生します。

設例15- リース融資契約

事実: OEMは、ディーラーに自動車販売します。ディーラーは、自動車の受領時に、法的所有権およびOEMに対する支払債務を有します。ディーラーは、第三者に対して自動車販売またはリースするつもりです。第三者は、OEMの金融関連会社を通じて、または無関係の第三者を通じて、ディーラーから自動車を購入またはリースするための資金調達ができます。自動車のディーラーに対する販売について、収益はいつ認識されるべきでしょうか？

考察: ディーラーは、自動車の受領時に、物理的な占有、法的所有権、およびOEMに対する支払債務を有することになります。支配が移転し、OEMは、ディーラーが自動車を受領した時点で収益を認識しなければなりません。OEMが、ディーラーから自動車を購入またはリースする最終消費者に対して資金供給を行うかもしれないという事実は、支配が移転しているかどうかの評価に影響を与えません。

買戻しオプションと残価保証

OEMは、顧客に自動車販売し、さまざまな買戻しまたは払い戻しオプションを契約の一部に盛り込むことがよくあります(これは、レンタカー会社との契約で一般に行われています)。これらのオプションは通常、顧客が自動車を売却する際、顧客に対して一定の形式で残価保証を提供しています。2つの一般的なオプションとしては、(a)保証価格で自動車を再取得する、または(b)顧客が自動車の売却で受領した代金と保証された最低再販価格の差額を顧客に払い戻す、のいずれかにOEMが合意している場合が挙げられます。US GAAPには、現行の会計でこれらの契約をリース取引として処理することを要求する具体的な基準があります。IFRSには、このような契約をどのように会計処理するかについて具体的なガイダンスはありません。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>当基準案では、OEMが自動車を再取得する義務を有しているか、または売却代金と最低再販価格の差額を顧客に払い戻すことを要求されるかによって会計処理が異なります。</p> <p>OEMは、契約開始時に顧客がOEMに自動車を買戻すことを要求する無条件の権利(すなわち、プットオプション)を行使する著しい経済的インセンティブを有している場合、当該権利を顧客に提供する契約をリースとして会計処理します。顧客がOEMに自動車を買戻すことを要求する著しい経済的インセンティブを有していない場合、OEMは、当該契約を返品権付きの販売として会計処理します。</p> <p>当基準案は、自動車の売却で受領された代金と保証された最低再販価格の差額を顧客に払い戻す契約に適用されます。PwCは、このような契約は、自動車の支配が移転した時点で収益が認識され、顧客に払い戻すと見込まれる見積り額を顧客に対して支払う変動対価として会計処理し、収益を減額することになると予想しています。</p> <p>(上述の考察を参照のこと)</p>	<p>企業は、(a)保証価格で製品を再取得する、または(b)製品の売却で受領された代金と保証された最低再販価格の差額を顧客に払い戻す、のいずれかに合意している取引をリースとして会計処理しなければなりません。</p>	<p>(a)保証価格で製品を再取得する、または(b)製品の売却で受領された代金と保証された最低再販価格の差額を顧客に払い戻す、のいずれかに企業が合意している契約をどのように会計処理するかについて、具体的なガイダンスはありません。企業は、契約がリースかまたは販売なのかを決定するために、取引の実態を評価しなければなりません。</p>

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
-------	-------------	----------

潜在的な影響:

買戻しオプションを含む契約は、一定の OEM にとっては一般的に行われます。PwC は、これらの契約は概ね当基準案のもとで会計処理されるものの、顧客が自動車を買戻すことを OEM に要求する無条件の権利を有し、当該権利を行使する著しい経済的インセンティブがある場合、リースとして会計処理することになると考えています。

自動車の売却で受領した代金と保証された最低再販価格の差額を顧客に払い戻すという契約は、当基準案では、リースとしてではなく、取引価格の減額として会計処理されることになります。

両審議会は、リース会計に対する重要な変更も提案しており、その結果、現行のリース会計とは異なる認識方法になる可能性があります。

2010年公開草案からの主な変更点: 2010年公開草案は、将来企業に製品を買戻すことを要求する権利を顧客に提供する取引すべてを、返品権付きの製品の販売として会計処理することを企業に要求していました。両審議会は、その後において、顧客が企業に資産を買戻すことを要求する著しい経済的インセンティブを有する場合、その取引の実態は資産を使用する権利を提供することであり、これをリースとして会計処理すべきであると結論づけました。

返品権

自動車業界での返品権は一般的であり、さまざまな形で行われています。これらの契約は、提案モデルにおける適切な会計処理について慎重に検討する必要があります。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>返品権付き財の販売については、販売日に収益として計上し、返品の見積額は現行の販売が不成立となった場合と同様に会計処理しなければなりません。返品が予想される財については、収益は認識せずに、顧客に返金することが見込まれる金額を負債として認識しなければなりません。返金負債は予想される返金の変動に応じて見直さなければなりません。</p> <p>資産および対応する売上原価の調整は、返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利について、まず当初の財のコストで資産を測定し(つまり棚卸資産の従前の帳簿価額)、認識しなければなりません。減損の兆候が存在する場合、資産の減損を評価しなければなりません。</p> <p>企業が、返品される製品の数量について合理的に確実でない場合、返品される製品の数量が合理的に確実になるまで(返品権が失効する時点まで)、収益は認識されな</p>	<p>将来の返品のコストを合理的に見積ることができる場合、収益は販売時点で認識されます。返品は、売上に対して計上された引当金と共に過去の経験に基づいて見積られます。</p> <p>企業が潜在的な返品を見積ることができない場合、返品権が失効するまで収益は認識されません。</p>	<p>売手が過去の確立している記録や他の関連する証拠に基づいて返品の水準を信頼性をもって見積ることができることを条件に、通常、見積水準の返品に関する引当金を控除して、収益は認識されます。</p>

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
とになります。		

潜在的な影響:

当基準案における製品の返品の影響は、US GAAP と IFRS の現行ガイダンスと大きく変わりません。主な変更点は、貸借対照表上で返金債務と返品される財に対する権利の資産が総額表示されることです。

企業は当基準案のもとで売上戻りの可能性を決定するために、確率加重アプローチまたは最も発生の可能性の高い金額によるアプローチのいずれかより適切に予測できる方法を使用することになります。この結果、現行の会計処理との違いになるかもしれません。

本人か代理人か

企業が財またはサービスを顧客に提供する場合、その企業が本人か代理人かを決定することが必要となります。たとえば、サプライヤーが金型の製作を外注する場合、サプライヤーの履行義務は金型そのものを提供することか(すなわち、サプライヤーが本人であり、金型契約による収益を総額表示しなければならない)、または、別の当事者に金型を提供するよう手配することか(すなわち、サプライヤーは代理人であり、金型契約による収益を純額表示しなければならない)を評価する必要があります。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>財またはサービスを顧客に移転する前に他の当事者の財またはサービスの支配を獲得している場合、その企業は本人です(上記の「履行義務が満たされたときの収益認識」セクションにおける支配の移転の考察を参照)。企業が代理人であり、顧客に対する財またはサービスの提供について他の当事者への支払を控除後の純額で収益を認識しなければならないとする指標には、次のようなものがあります。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 当該他の当事者が、契約履行の主たる責任を有している • 企業が、顧客の注文の前後、出荷中または返品時のいずれにおいても、在庫リスクを有していない • 当該他の当事者の財またはサービスの価格の設定において企業に自由がなく、そのため、企業が当該財またはサービスから受け取ることのできる便益が制限されている • 企業の対価が、手数料の形式によるものである • 当該他の当事者の財またはサービスと交換に受け取る金額について、顧客の信用リスクが企業にない 	<p>企業は、契約において本人としてまたは代理人として行動しているかを評価しなければなりません。収益は、代理人関係において、手数料の金額(すなわち、純額表示)になります。企業が契約における本人か代理人かを評価する際に企業が考慮すべき具体的な指標が提供されています。</p>	<p>企業は、契約において本人としてまたは代理人として行動しているかを評価しなければなりません。収益は、代理人関係において、手数料の金額(すなわち、純額表示)になります。企業が契約における本人か代理人かを評価する際に企業が考慮すべき具体的な指標が提供されています。</p>

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
-------	-------------	----------

潜在的な影響:

収益を総額または純額で表示すべきかどうかを決定するガイダンス案は現行のガイダンスと類似しており、重要な変更はないでしょう。しかし、重要な変更がないことを前提とすべきではありません。企業は現行の会計処理が適切であると判断するために、当基準案の原則を利用することによって、金型やサービス保証契約などの項目や対価の配分などにかかる現行の会計処理を評価しなければなりません。

不利な履行義務

不利な履行義務の会計処理は、当基準案の全体的な適用に基づき、自動車企業に重要な変更をもたらす可能性があります。たとえば、サプライヤーは、製作された金型により製造される部品の供給契約を含んだ契約の一部として、損失を負担して、金型を製作しOEMに引き渡す契約を締結する可能性があります（おそらくは、契約全体で結果的に利益が出るような価格設定をしていると考えられます）。独立販売価格の比率で算定された対価の配分に応じて、金型の損失を計上する必要があるかもしれません。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>1年超の期間にわたり充足される履行義務が不利である場合には、企業は、負債および対応する費用を認識しなければなりません。</p> <p>履行義務が不利となるのは、(a) 約束した財またはサービスの移転による履行義務の充足に直接関連するコスト、または (b) 企業が履行義務から退出するために支払うであろう金額のどちらか低い方が、その履行義務に配分された取引価格の金額を超過する場合です。</p>	<p>未履行契約の不利な引当金の認識は、通常、特定のガイダンス（たとえば、工事契約ガイダンス）以外、容認されていません。</p>	<p>契約上の義務を果たすために不可避免的なコストが、受領すると見込まれる経済的便益を超過する場合、工事契約の会計処理の適用範囲外にある契約について損失を計上しなければなりません。</p> <p>契約コストの合計が契約収益の合計を超過する可能性が高い場合、工事契約の会計処理の適用範囲にある契約について損失を計上しなければなりません。</p>

潜在的な影響:

履行義務レベルでの不利な契約の会計処理に関する提案は、現行の会計処理に比較してより多くの負債を認識する結果になる可能性があります。経営者は、このガイダンス案を踏まえた上で、契約全体での利益を期待しながら、損失が生じる履行義務を含む契約を締結したがるなくなるかもしれません。

2010年公開草案からの主な変更点：2010年公開草案では、不利な履行義務を全ての履行義務について履行義務レベルで評価しなければなりませんでした。両審議会は、提案された規定によって意図しない結果が生じるのではないかというコメントに応じて、1年超の期間にわたって充足される履行義務のみに適用するようこの提案を変更しました。1年超の期間にわたって充足されない履行義務は、当基準案における不利な履行義務のガイダンスの適用対象外となります。

Datalines address current financial-reporting issues and are prepared by the National Professional Services Group of PwC. This publication has been prepared for general information on matters of interest only, and does not constitute professional advice on facts and circumstances specific to any person or entity. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication. The information contained in this material was not intended or written to be used, and cannot be used, for purposes of avoiding penalties or sanctions imposed by any government or other regulatory body. PwC, its members, employees and agents shall not be responsible for any loss sustained by any person or entity who relies on this publication.

© 2012 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

To access additional content on reporting issues, register for CFOdirect Network (www.cfodirect.pwc.com), PwC's online resource for financial executives.