

In depth

A look at current financial reporting issues

pwc

No. US2017-16
August 17, 2017

新収益基準

工業製品業界における新基準の適用

目次

概要	1
ステップ1: 顧客との契約の識別	2
ステップ2: 履行義務の識別	4
ステップ3: 取引価格の算定	5
ステップ4: 取引価格の配分	8
ステップ5: 支配の移転の判定および収益の認識	9
契約コスト	14
本人なのか代理人なのかの検討	15
製品保証およびその他の引渡後の義務	16
買戻しオプション	17

要点

公開企業は、2018年に新収益基準を適用しなければなりません。その影響は業種や現行の会計慣行によって異なりますが、新収益基準は、ほぼすべての企業にある程度の影響を与えることとなります。新収益基準は、当初、米国会計基準 (US GAAP) および国際財務報告基準 (IFRS) の下でコンバージェンスされた基準として公表されましたが、米国財務会計基準審議会 (FASB) および国際会計基準審議会 (IASB) はそれぞれ微妙に異なる修正を行っており、そのため、US GAAP に基づく場合と IFRS に基づく場合とでは最終的に収益基準を適用した結果が異なる可能性があります。

収益認識の移行リソースグループ (TRG: Transition Resource Group) は、多くの業種に属する企業に影響を及ぼす様々な適用上の論点について議論してきました。この TRG の議論によって、新収益基準の適用において参考となる洞察が提供されており、米国証券取引委員会 (SEC) は、登録企業が新収益基準を適用するにあたっては、TRG の議論を考慮することを期待しています。

この PwC In depth では、新収益ガイダンス公表以降の適用上の動向を反映し、工業製品および製造業企業に特有の課題を取り上げています。この In depth の内容を検討する際には、PwC の収益ガイド「[Revenue from contracts with customers](#)」(Global 版) (英語のみ、CFODirect.com で入手可能) を併せてご確認ください。

概要

FASB と IASB は、業界全体の収益の認識および表示に一貫性を持たせるため、顧客との契約すべてに関する単一の包括的な収益認識モデルを開発しました。新しい収益基準 (会計基準コード化体系 (ASC) 606 および IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」) には考慮すべき固有の要素が数多く含まれていますが、原則主義の基準となっています。したがって、企業は、収益認識が契約の内容と最終的に合致していることを確認しなければなりません。ガイダンスの主要な全般的原則のひとつは、収益が履行義務の充足に基づいて認識されるという点です。履行義務の充足は、財またはサービスの支配が顧客に移転する時点で生じます。

本 In depth は、工業生産、金属、化学、ならびに林業、製紙、梱包の各セクターにおける企業について、収益認識モデルをステップごとに分け、新収益基準の適用を詳細に検討することを目的としています。PwC はすでに[運輸・物流業界](#)の業種別資料を公表しており、今後、航空宇宙・防衛業界およびエンジニアリング・建設業界についてまとめた In depth を www.cfodirect.com で公表予定です。

工業製品企業の製品やサービスの多様な性質を考えると、いくつかの共通する収益認識上の問題が存在します。しかし、関連する情報をすべてひとつの文書にまとめることは難しく、そのため、企業は、事業への影響を決定するために新収益基準のすべての側面を考慮する必要があります。



1. 顧客との契約の識別

契約は書面による場合もあれば口頭による場合、あるいは企業の慣習的な取引慣行により含意される場合もあります。通常、法的に強制可能な権利および義務を生じさせる顧客との合意は、契約の定義を満たします。法的な強制力は法律の解釈に依拠するものであり、法域によっては契約の当事者の権利が同じように行使されず、強制力が異なる場合があります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>契約の結合</p> <p>同一の顧客と同時に、またはほぼ同時に締結される契約が下記の条件の1つまたは複数に該当する場合、それらを結合する必要があります。契約は、単一の商業目的を持った一括取引として交渉されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 契約が、単一の商業的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、他の契約の価格または履行に左右される。 <p>複数の契約で約束した財またはサービスが、単一の履行義務である。</p>	<p>特定の要件を満たすことを条件に、契約の結合が容認されます。取引の基礎となる経済的側面が公平に反映されている限り、結合は要求されません。</p> <p>潜在的な影響 - US GAAP および IFRS</p> <p>US GAAP と IFRS の現行ガイダンスのどちらも、契約を統合する要件が満たされている場合を除き、契約は会計単位であることを要求しています。結果的には現行ガイダンスと同様の会計上の処理となりうると予想されますが、新収益基準では、契約の結合に関して、より明確なガイダンスを提供しています。</p>	<p>2つ以上の契約の経済的実質が単一のプロジェクトとして明らかに関連している場合、契約の結合が要求されます。</p>
<p>契約変更</p> <p>契約の変更(クレームに起因するものを含む)が存在するのは、契約の当事者が強制可能な権利および義務を新たに創出するかまたは既存の強制可能な権利および義務を変更する改変を承認した場合です。契約変更は、書面、口頭、または一般的な取引慣行に基づいて承認された契約にのみ影響を与えます。</p> <p>契約変更は、(1)別個のものである履行義務の追加をもたらし、(2)契約の価格が追加的な履行義務についての独立販売価格を反映する場合にのみ、独立した契約として扱われます。</p> <p>これら2つの要件を満たさない場合、契約変更は、(追加的な別個の財またはサービスがないか、または引き渡されないままである場合には)収益に対する累積的キャッチアップ調整によって、もしくは、(別個の財またはサービスが引き渡されるか、または契約変更により追加される場合には)将</p>	<p>変更注文は、(1)顧客が変更注文を承認する可能性が高く、(2)収益の金額を信頼性をもって測定できる場合に、契約の収益に含めます。</p> <p>US GAAP には、価格未定の変更注文(または、履行すべき作業は決まっているが、価格は未定の注文)の会計処理に関する詳細な収益およびコストに関するガイダンスが含まれています。</p> <p>潜在的な影響 - US GAAP および IFRS</p> <p>新しい収益基準は、変更注文を含む契約変更の会計処理に関してより明確なガイダンスを提供しています。変更注文は、別個の履行義務を追加し、独立販売価格で価格設定されている場合、新収益基準の下では独立した契約として扱われます。顧客がそれ単独で(または容易に利用可能な他の資源と組み合わせる)財から便益を得ることができ、移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である場合、財は別個のものであります。</p> <p>契約変更における財またはサービスが、契約変更前に移転された財またはサービスと別個のものであるものの、追加的な財またはサービスの価格が当該財またはサービスの独立販売価格でない場合、そのような変更は当初契約の変更とみなされ、将来に向かって</p>	<p>IAS 第 11 号「工事契約」では、(1)顧客が変更注文を承認する可能性が高く、(2)収益金額を信頼性をもって測定できる場合、変更注文(変更(variation)として知られる)が契約の収益に含まれます。IAS 第 18 号「収益」には、同様のガイダンスはありません。</p> <p>価格未定の変更注文の会計処理に関する詳細なガイダンスはありません。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>来の履行義務が満たされる時に将来に向かって収益に対する調整のいずれかによって、当初の契約に対する調整として会計処理されます。</p> <p>取引価格のみの変更は、他の契約変更と同様に扱われます。独立した契約は発生しないため、残りの履行義務が別個のものであるかどうかによって、価格の変更を将来に向かって会計処理するか、累積的キャッチアップのベースで会計処理します。</p>	<p>会計処理しなければなりません。部分的に完了した履行義務に影響を与える変更注文は、契約変更日に累積的なキャッチアップ調整により会計処理されます。</p>	

例 1-1

事例: Manufacturer 社は、顧客とのあいだで 120 個の製品を 1 万 2,000 ドル (1 製品あたり 100 ドル) で販売する契約を締結します。個々の製品は別個のものであり、6 か月の期間にわたって顧客に移転されます。両当事者は、4 か月目に契約を変更し、さらに 30 個の製品を 2,400 ドル (1 製品あたり 80 ドル) で追加します。製品 60 個は契約変更時点に引き渡されています。追加的な製品の価格は、契約変更日の独立販売価格を表していません。

Manufacturer 社は、この条件変更をどのように会計処理しなければならないでしょうか。

分析: 追加的な製品は別個のものであるものの、価格は独立販売価格を反映していないため、この契約変更については、当初の契約が契約変更時点で終了し、製品 90 個の引渡しについて新たな契約が締結されたかのように会計処理します。

8,400 ドル ((当初契約の残りの製品 60 個 × 単価 100 ドル = 6,000 ドル) + (製品 30 個 × 単価 80 ドル = 2,400 ドル)) は、提供する予定の残りの製品すべてに均等に配分します。したがって、Manufacturer 社は、1 製品あたり 93.33 ドル (8,400 ドル ÷ 90 個) を将来に向かって認識します。これは、1 個あたりの収益の金額が、請求金額 (残りの 60 個の単価 100 ドル、追加の 30 個の単価 80 ドル) と異なるため、契約資産および契約負債の発生をもたらす可能性があります。Manufacturer 社が、受領した対価よりも多くの収益を認識した場合、契約資産を計上することになります。逆に、対価が収益を上回れば、契約負債を認識することになります。契約資産および契約負債についての詳細な分析は、上述の PwC の収益ガイド「[Revenue from contracts with customers](#)」(Global 版)をご参照ください。



2. 履行義務の識別

企業は、顧客に引き渡す財、および最終顧客に直接引き渡す財又はサービスを含む契約を顧客との間で締結する場合があります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>履行義務は新収益基準における会計単位です。履行義務とは、別個の財またはサービス、もしくは、ほぼ同一で特定の要件を満たす一連の別個の財またはサービスのいずれかです。</p> <p>次の要件の両方に該当する場合には、財またはサービスは別個のものです。</p> <ul style="list-style-type: none"> 顧客がその財またはサービスからの便益を、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組み合わせ得ることができる(すなわち、当該財またはサービスが別個のものとなり得る)。 財またはサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である(すなわち、当該財またはサービスが契約の観点において別個のものである)。 <p>顧客の顧客に財またはサービスを提供するという企業の約束が契約の中で識別される場合、そのような約束は履行義務である可能性があります。</p>	<p>工事会計 (FASB 職員意見書 (SOP) 81-1 「建設型契約及び特定の製造型契約の履行の会計処理」/ASC605-35 「建設型契約及び製造型契約」) の範囲に含まれない複数の引渡物がある契約は、契約における引渡物が特定の要件を満たす場合には、区分した会計単位に分けられます。(1) 引き渡された項目が単独で顧客にとって価値がある、および、(2) 未引渡項目の引渡される可能性が高く、かつ実質的にベンダーの支配にある場合には、区分することが適切です。</p> <p>工事会計が適用される収益契約における会計単位は通常、契約です。契約の結合または分離の要件を満たす場合には、一連の契約は結合されるか、または1つの契約を分離できます。</p>	<p>区分して識別可能な構成要素を含む取引については、当該取引の実態を反映させるため、単一取引において個別に識別可能な構成要素ごとに収益認識基準を適用する必要があります。</p> <p>なお、工事会計の範囲に含まれる取引については、契約を結合または分離するための特定の具体的な要件があります。</p>
	<p>潜在的な影響 – US GAAP および IFRS</p> <p>現行の US GAAP および IFRS はそれぞれ、契約における引渡物の識別および区分した会計処理に関するガイダンスを提供しています。新ガイダンスでは、より詳細な要件を示しており、その結果、これまでよりも識別される引渡物(履行義務)の数が増える可能性があります。</p> <p>企業が流通業者に財を販売し、同時に、最終顧客に直接追加的な財またはサービスを提供することを約束する場合、企業は、たとえそれが第三者によって提供されたものであっても、最終顧客に提供される財またはサービスに契約の取引価格の一部を配分する必要があります。収益は、当該財またはサービスが引き渡された時点で認識されます。</p>	



3. 取引価格の算定

取引価格とは、契約における履行義務を満たすことと交換にベンダーが権利を得ると見込んでいる対価のことです。対価に数量リポート、数量値引き、特典／インセンティブの支払、クレームなどの変動対価もしくは条件付対価の要素、または重大な金融要素を含んでいる場合、取引価格の算定には判断が必要になる場合があります。

変動対価は、変動対価の見積りが変更されたとき、認識された収益の累計額の重大な戻入が将来期間において生じない可能性が非常に高い(なお、US GAAP では“probable”、IFRS では“highly probable”と表記しています)の範囲でのみ、取引価格に含められます。したがって、たとえ取引価格の総額が変動しても(すなわち、固定対価が存在しない場合)、企業は、戻入の対象ではない最小限の金額が存在するかどうかを検討する必要があります。

さらに、販売数量が増加するにつれて財の単価が下がる場合には、企業は数量値引きを提供している可能性があります。数量値引きは、(1) 変動対価の形態、または(2) 新収益基準の下で重要な権利とみなされる可能性のある将来の製品を値引きで購入する顧客のオプションの場合があります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>数量リポート</p> <p>数量リポートは変動対価を表し、履行義務の充足時に見積もりを行い、収益の減額として認識しなければなりません。認識された収益が、重大な戻入の可能性が非常に高く(US GAAP では“probable”、IFRS では“highly probable”と表記)ならないことを確認するため、企業は、以下を含め、定性的および定量的要素の両方を考慮する必要があります。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 対価の金額が、企業の影響力が及ばない要因の影響を非常に受けやすい。 ● 対価の金額に関する不確実性が、長期間にわたり解消しないと見込まれる。 ● 類似した種類の契約についての企業の経験(または他の証拠)が限定的である。 ● その契約には、考え得る対価の金額が多数あり、金額の幅が広い。 	<p>数量リポートは、顧客がリポートを稼得した時点で、収益の減額として認識されます。</p> <p>数量値引きは通常、その数量が値引き条件を満たす場合に、収益の減額として認識されます。信頼性をもって見積ることができない場合、収益は潜在的に可能性のある最大リポート分を減額します。</p>	<p>数量リポート/値引きは、売り上げが見込まれる金額の最善の見積りに基づき、収益の減額として定期的に認識されます。見積もりを行うためには、販売数量を見積もる必要があります。信頼性をもって見積もることができない場合、収益は潜在的に可能性のある最大のリポート分を減額します。</p>
<p>数量値引き</p> <p>数量値引きは、(1) 変動対価の形態、または(2) 新収益基準の下で重要な権利とみなされる可能性のある将来の製品を値引き</p>	<p><i>潜在的影響 – US GAAP および IFRS</i></p> <p>企業は、顧客または同様の顧客との経験、および他の定性的な要素を考慮して、リポートを含む対価の合計額を見積り、認識した収益の戻入が生じない可能性が非常に高い(なお、US GAAP では“probable”、IFRS では“highly probable”と表記することを確認</p>	

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>で購入する顧客のオプションである可能性があります。</p> <p>過去の購入に遡って行われる数量値引きはリポートに類似しており、変動対価として会計処理しなければなりません。</p> <p>一定の閾値に達した後の将来の購入にのみ適用される値引きは、顧客が現在の収益取引に関連して受け取るオプションを表します。顧客のオプションが、契約を締結しなければ受け取らないであろう重要な権利を顧客に提供する場合、契約における追加的な履行義務となります。</p>	<p>する必要があります。すなわち、リポートを見越したうえでどの程度の収益を繰り延べなければならないかを算定する必要があります。</p> <p>数量値引きの会計処理は、稼得時に数量値引きを認識する現行の US GAAP と異なる可能性があります。新ガイドンスでは、顧客が既定の数量の購入を完了する(または完了しない)まで取引価格は不確定であるため、遡及的な値引きについては変動対価(リポートと同様)として会計処理しなければなりません。一方、将来の購入に対する値引きは、顧客が現在の購入について受け取るオプションを表しており、重要な権利を表す可能性があります。顧客が購入に関連して重要な権利を取得する場合、それ以前に発生した売上から収益の一部を繰延べ、値引きされた将来の売上と合わせて認識する必要があります。また、取引価格のうち重要な権利に配分する部分の算定方法および開示に対する影響、特に残存履行義務に対する影響について検討する必要があります。</p> <p>認識した収益が請求額と同額でない場合には、数量値引きおよび数量リポートの両方について契約資産と契約負債が発生する可能性があります。</p> <p>新収益基準に基づく数量リポートおよび数量値引きの会計処理は、現行の IFRS ガイドンスと類似しています。</p>	
<p>顧客に支払われる対価</p> <p>顧客への現金支払は、顧客が提供する別個の財またはサービスに対する支払いを除き、取引価格の減額(収益の減額)として会計処理されます。</p>	<p>顧客に支払われた現金は、収益の減額として計上されます。ただし、現金が、企業によって提供されている財またはサービスとは別個の、顧客からの識別可能な財またはサービスの購入に対して支払われたものを除きます。</p>	<p>顧客に支払われた現金は、収益の減額として計上されます。ただし、現金が、企業によって提供されている財またはサービスとは別個の、顧客からの識別可能な財またはサービスの購入に対して支払われたものを除きます。</p>
	<p><i>潜在的影響 – US GAAP および IFRS</i></p> <p>顧客に支払われる現金の会計処理は、現行の要求事項に類似しています。</p>	

例 3-1 – 数量リポート

事例: ある化学会社は、自動車メーカーとの間で高性能プラスチックの引渡しを行う 1 年間の契約を締結しています。この契約では、将来一定レベルの売上を達成した場合には、以下のスキームに従って、化学会社が自動車メーカーに対してリポートを提供すると定めています。

リポート	売上高
0%	0 – 10,000,000 ポンド
5%	10,000,001 – 30,000,000 ポンド
10%	30,000,001 ポンド以上

当該リポートは、1 年間(暦年)の総売上高に基づいて計算され、翌年の第 1 四半期末に支払われます。過去の同様の契約の実績と当期の車両販売予測に基づき、経営者は 5% のリポートを支払う可能性が最も高いと考えています。

この化学会社は、収益を認識する際に、数量リポートをどのように考慮しなければならないでしょうか。

分析: 経営者は、製品が自動車メーカーに提供された時点で、単価の 5% (最も可能性の高いリポート) を繰り延べます。実績および自動車メーカーによる当期の車両販売予測を考慮し、経営者は、収益の戻入れが生じない可能性が非常に高い (US GAAP では “probable”、IFRS では “highly probable” と表記) 範囲まで、リポートの見積額に基づいて収益を認識します。

経営者は各報告日にこの見積りを監視し、必要に応じて累積的なキャッチ・アップ・アプローチを用いて修正します。

例 3-2-将来の数量値引き

事例: ある化学会社は、顧客との間で高性能プラスチックの引渡しを行う 3 年間の契約を締結しています。契約では、以下のとおり、1 年(暦年)の間に販売数量が増加するにつれてコンテナあたりの単価が下がると規定しています。

コンテナの単価	販売数量
100ドル	0 - 1,000,000 個のコンテナ
90ドル	1,000,001 - 3,000,000 個のコンテナ
85ドル	3,000,001 個以上のコンテナ

経営者は、同様の契約実績と顧客への販売予測に基づき、当期の販売総数は 250 万コンテナになると考えています。

この化学会社は、収益を認識する際に、数量値引きをどのように考慮しなければならないでしょうか。

分析: 化学会社はまず、数量値引きが、契約を締結しなければ受け取らないであろう重要な権利を顧客に提供するかどうかを判定しなければなりません。あるオプションが重要な権利を提供するかどうかの評価には、判断が求められます。すなわち、企業は、顧客に提供する数量値引きが同じクラスの顧客に通常提供される値引きの範囲に増分されたものかどうかを考慮する必要があります。

化学会社が数量値引きは重要な権利であると結論づけたと仮定すると、化学会社は、このオプションを独立した履行義務として会計処理することになります。企業は、独立販売価格の比率に基づいて、財(高性能プラスチック)と重要な権利(将来のサービスを値引きするオプション)に配分しなければなりません。

オプションの独立販売価格の見積りは、オプションがなくても顧客が受け取ることのできる値引き(定価の通常値引き)と、オプションを行使する可能性についての予想を調整した値引きを反映しなければなりません。しかし、重要な権利が、当初の財に類似する財の購入に関するものである場合、新収益基準は実務的代替を提供しています。この実務的代替によって、企業は、重要な権利の独立販売価格を見積もるのではなく、提供すると予想される財とそれに対応する予想対価(すなわち値引き価格)を参照して、取引価格を当該オプションに係る財に配分することができます。

企業が実務的代替をこの事例に適用すると仮定すると、取引価格の配分は以下のようになります。

対価の合計	
コンテナの単価 100ドル×100 万個	100,000,000ドル
コンテナの単価 90ドル×150 万個	135,000,000ドル
予想対価の合計	235,000,000ドル
提供すると予想される財の総数量	2,500,000 コンテナ
コンテナ 1 個に配分される取引価格	コンテナ 1 個当たり 94ドル (235,000,000ドル/2,500,000 個)
重要な権利に配分される最初のコンテナの取引価格	6ドル (100ドル - 94ドル)

この配分に基づいて、企業は、最初のコンテナについて 94 ドルの収益を認識し、6 ドル(コンテナに配分された取引価格を超えて顧客が支払った価格)をまだ充足されていない重要な権利の契約負債として繰り延べます。契約負債は、割り引かれたコンテナが引き渡されるまで累積され、コンテナの引渡時点で収益として認識されます。

経営者は、各報告日に総販売数量の見積もりを更新しなければなりません。



4. 取引価格の配分

新しい収益ガイダンスの下で、契約における取引価格は、顧客に提供される財またはサービスの独立販売価格 (SSP) の比率に基づいて、それぞれの独立した履行義務に配分されます。変動対価または値引きが特定の履行義務のみに適用される場合には、その配分を調整する必要があるかもしれません。

SSP の最善の証拠は、企業が財またはサービスを独立して販売する場合に、企業が当該財またはサービスに対して請求する価格です。特定の財またはサービスが独立に販売されない場合には、その他の手段によって SSP を見積ったり算定したりする必要があります。それぞれの履行義務の独立販売価格は、契約開始時に決定され、再評価は行われません。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>取引価格は、契約開始時に算定された独立販売価格の比率に基づき、契約における独立した履行義務に配分されます。</p> <p>変動対価または値引きは、1 つまたは複数であるが全てではない契約の中の履行義務のみに関連している場合があります。次の要件の両方に該当する場合、変動対価は特定の履行義務に配分されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 変動対価の条件は、履行義務を充足するか、もしくは当該別個の財またはサービスを移転する企業の努力（あるいは、当該履行義務の充足、もしくは当該別個の財またはサービスの移転から生じる特定の結果）に個別に関連している。 結果は配分の目的と合致している。 <p>以下の要件のすべてが満たされる場合に、値引きは、特定の履行義務に配分されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業は、通常、別個の財またはサービスのそれぞれを単独で販売している。 企業は、通常、それらの別個の財またはサービスのうちのいくつかを束にしたものを値引きして販売している。 別個の財またはサービスの束のそれぞれに帰属する値引きが、当該契約における値引きとほぼ同額であり、当該契約における値引きの全体がどの履行義務に属するのかの観察可能な証拠が提供されている。 	<p>契約の対価は販売価格の比率に基づいて各会計単位に配分されます。</p> <p><i>潜在的影響—US GAAP および IFRS</i></p> <p>取引価格は、独立販売価格に基づいて、契約におけるすべての履行義務に配分しなければなりません。この配分は、顧客が対価を支払う前に、追加の商品またはサービスを提供する必要があるかどうかに関係なく行われます。これにより、現在の会計処理における条件付収益キャップが廃止されます。</p> <p>また、新収益基準は、一定の要件を満たす場合における独立の履行義務への値引きおよび変動対価の配分に関するガイダンスを提供しています。</p>	<p>IFRS は、対価の配分方法を規定していません。実務上、対価は通常、公正価値の比率に基づいて、またはコストに合理的なマージンを加えるアプローチに従って、契約の独立の構成要素に配分されます。</p>



5. 支配の移転の判定および収益の認識

多くの企業は、長期の製造工程を含み、製品の販売とともにサービス(据付またはカスタマイズ)を提供する契約を有しています。製品やサービスは、数か月から数年の期間にわたって引き渡される場合があります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>支配の移転</p> <p>収益は履行義務の充足時に認識されます。これは、財またはサービスの支配が顧客に移転されたときに発生します。支配は、一時点または一定の期間にわたり移転される可能性があります。</p> <p>次の要件のいずれかに該当する場合、履行義務は一定の期間にわたり充足されません。</p> <ul style="list-style-type: none"> 顧客が、企業の履行によって提供される便益(例えば、サービス)を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する。 企業の履行が、資産を創出するか又は増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する(例えば、顧客所有の機器の改修)。 企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払(コスト+マージン)を受け取る強制可能な権利を有している。 <p>これらの基準のいずれも満たさない場合、履行義務は一時点で充足されます。</p> <p>支配が移転された時点を判定するには判断が求められます。顧客が財の支配を獲得しているかどうかの判定で考慮すべき指標には、以下が含まれます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業は支払いを受ける権利を有している(必ずしも請求する権利と同じではない)。 顧客が法的所有権を有している。 	<p>以下の条件が満たされる場合、契約会計のガイダンスの範囲に含まれない取引について収益を認識します。</p> <ul style="list-style-type: none"> 取引の説得力ある証拠が存在している。 引渡が発生しているか、またはサービスが提供されている。 買手に対する売手の価格が固定されているか決定可能である。 回収可能性が合理的に確実である。 <p>契約会計の範囲に特に含まれない取引からのサービス収益は、比例履行モデルか、または工事完成モデルのいずれかを適用することにより認識されます。</p> <p>建設型契約および製造型契約に関するガイダンス(ASC605-35)の範囲に含まれる取引については、以下のとおりです。</p> <ul style="list-style-type: none"> 高い信頼性をもって見積ることが可能な場合、収益は工事進行法により認識される。 高い信頼性をもって見積もることができないものの契約に損失が発生しない保証がある場合(例えば、契約の範囲が明確でないが、請負業者が全体的な損失から保護されている場合など)、より正確な見積りを行うことができるまで、ゼロ利益マージンに基づく工事進行法が用いられる。 高い信頼性をもって見積もることができない場合には、工事完成法が要求される。 	<p>以下の条件が満たされる場合、収益は、財(工事契約会計ガイダンスの範囲に含まれない財)の販売時に認識されます。</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ている。 売主が、通常、所有権に関連する範囲の経営に関与していない、または実質的な支配を維持していない。 収益の金額を、信頼性をもって測定できる。 経済的便益が企業に流入する可能性が非常に高い。 発生コストを、信頼性をもって測定可能である <p>工事契約会計の範囲に含まれるサービスの販売および取引については、以下の通りです。</p> <ul style="list-style-type: none"> 収益を高い信頼性をもって見積もることができる場合には、工事進行法を用いて認識する。 高い信頼性をもって見積もることができないものの契約に損失が発生しない保証がある場合、より正確な見積りを行うことができるまで、ゼロ利益マージンに基づく工事進行法が用いられる。 工事完成法は許容されない。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<ul style="list-style-type: none"> 顧客が物理的占有権を有している。 顧客が資産の所有に伴う重大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。 	<p><i>潜在的影響 – US GAAP および IFRS</i></p> <p>経営者は、履行義務が一定の期間にわたって満たされるかどうか、特に、資産が他に転用できるか、および企業が現在までに完了した履行に対する支払いを受ける権利を有しているかどうかを評価する必要があります。事実および状況に応じて、工事契約会計ガイダンスに基づく工事進行法を用いて収益を認識している企業は、収益を一時点で認識しなければならない可能性があります。</p> <p>顧客の仕様に従って財を生産する製造業者(すなわち、委託製造業者)は、(1)財が大幅にカスタマイズされている、または契約上、別の顧客に振り向けることができない、のいずれかにより、財を他に転用することができない場合、および(2)支払条件によって、顧客は完成した項目と製造中の項目の両方について、発生コストに合理的な利益マージンを加算した金額を補償される場合には、一定の期間にわたる収益認識の要件を満たしている可能性があります。これにより、収益が現行ガイダンスに基づくよりも早期に認識される可能性があります。</p>	
<p>一定の期間にわたり充足する履行義務の進捗度の測定</p> <p>支配が一定の期間にわたり移転する場合の収益の認識方法は、以下の通りです。</p> <ul style="list-style-type: none"> インプット法—発生したコスト、費やした労働時間、経過期間、機械使用時間などに基づいて収益を認識する。 アウトプット法—製造単位または引渡単位数、達成した契約上のマイルストーン、または完了した履行の調査などに基づいて収益を認識する。 <p>進捗度を測定するために使用するアウトプットが直接的に観察できない場合や、アウトプット法を適用するための情報が過度のコストをかけなければ入手できない場合があります。そのような場合には、インプット法を適用する必要があります。</p> <p>委託製造業者または多数の類似した項目を生産する企業においては、報告期間の末日時点で顧客が支配する仕掛品または完成品の価値に重要性がある場合には、「製造単位」や「引渡単位」などを使用するアウトプット法は、企業の履行を忠実に表わさないことがあります。さらに、設計と製造の両サービスを提供する契約において、引渡単位に基づくアウトプット法は、製造された各項目が顧客に同等の価値で移転されない可能性があるため、履行を適切に反映しない可能性があります。そのような場合には、インプット法による測定がより適切な場合があります。</p>	<p>見積コスト合計に対する発生コストに基づく比例履行モデルの適用は、通常、工事会計の範囲に含まれない取引には適切ではありません。</p> <p>契約会計を適用する企業は、完成に向けた進捗度を測定するために、インプット法(例えば、発生したコスト、費やした労働時間、労働コスト、機械使用時間、材料の数量)、アウトプット法(例えば、物理的な進捗度、製造単位、引渡単位、契約上のマイルストーン)、または時の経過のいずれかを使用しています。</p> <p>(適切な進捗度の測定方法を用いて)「完成度」を決定すると、収益、収益費用、および総利益の算定には、(1)収益法(ASC605-35-25-83)または(2)売上総利益法(ASC605-35-25-84)の2つの異なるアプローチがあります。</p>	<p>信頼性をもって取引の結果を見積もることができる場合、工事契約会計の範囲に含まれない取引からのサービス収益は、完成までの段階に基づいて認識されます。</p> <p>工事契約会計を適用する企業は、完成に向けた進捗度を測定するために、インプット法(例えば、発生したコスト、費やした労働時間、労働コスト、機械使用時間、材料の数量)、アウトプット法(例えば、物理的な進捗度、製造単位、引渡単位、契約上のマイルストーン)、または時の経過のいずれかを用いることができます。</p> <p>(適切な進捗度の測定方法を用いて)、IFRSは、収益、収益費用、および総利益の算定に収益法を使用することを要求しています。売上総利益法は認められません。</p>
	<p><i>潜在的影響 – US GAAP および IFRS</i></p> <p>新しい収益基準は、一定の期間にわたり充足される履行義務の収益を認識する方法として、インプット法とアウトプット法の両方を認めています。経営者は、顧客への財およびサービスの支配の移転を最もよく描写する方法を選択する必要があります。インプット法は、資産またはサービスの支配の顧客への移転を表す方法で、そのため、支配が移転されない活動のコスト(例えば、異常な量の仕損労力または仕損材料のコスト)を除外しています。さらに、新収益基準は、報告期間の末日時点において、(契約に対して)重要性のある数量の仕掛品の棚卸資産が生じることになる、進捗度の測定値の使用を禁止しています。</p> <p>一定の期間にわたり充足される履行義務の要件を満たす製品を製造する企業は、顧客への財の引渡時点ではなく、製造活動が行われるにしたがって収益を認識することが要求</p>	

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
	<p>されます。契約条件に基づいている委託製造業者がこのケースに該当します。</p> <p>新しい収益基準のもとで、収益は、選択した進捗度の測定値に基づいて認識されます。ASC605-35 の下で収益を算定するこの「売上総利益法」は、今後、新しい収益基準の下では適用できなくなります。すなわち、コストおよび利益の合計を参照することによってではなく、直接収益を算定します。現行の IFRS の下で使用されている方法は、新しい収益基準の下でも使用できる可能性があります。</p>	

例 5-1

事例：ベンダーは、顧客のために大幅にカスタマイズされた製品を製造する契約を締結します。経営者はこの契約は単一の履行義務であると判断しています。契約には、次の特性があります。

- カスタマイズは大幅なものであり、顧客の仕様は、契約期間中の顧客の要請により変更される可能性がある。
- 契約の資金調達には、返金不能の中間支払（コスト＋マージン）が要求される。中間支払は、現在までの進捗度を製品に反映させるために予定されており、したがって現在までに履行した作業に対する支払いを受ける権利が存在する。
- 顧客は、（解約違約金を支払って）いつでも契約を解約することができ、仕掛品をベンダーが他に転用できない。
- 物理的占有および法的所有権は、契約が完了するまで移転されない。

ベンダーはどのように収益を認識すべきでしょうか。

分析：契約条件、特に、顧客の仕様（および仕様を変更する能力）は、仕掛品をベンダーが他に転用できないことを示しており、また収益要素を含む返金不能の中間支払は、履行した作業に対してベンダーが支払いを受ける権利を有していることを示しています。したがって、製品の支配は契約期間にわたって移転されます。そのため、収益は、製品が製造されるにつれて一定の期間にわたり認識されます。経営者は、一定の期間にわたる製品の支配の移転から生じる収益を測定するために、最も適切な測定モデル（インプット法かアウトプット法のいずれか）を選択する必要があります。

例 5-2

事例：ベンダーは、顧客のために、いくつかの大幅にカスタマイズされた製品を製造する契約を締結しています。経営者は、この契約は単一の履行義務であると判断しています。契約には次の特性があります。

- 支払いの大部分は、製品の据付後に支払われる。
- 顧客は（ベンダーのコストのみを補償する解約料を支払うことにより）いつでも契約を解約することができ、仕掛品はそのままベンダーの財産として残る。
- カスタマイズのレベルにより、仕掛品は他の顧客に販売することはできない。
- 物理的占有および法的所有権は、契約が完了するまで移転されない。

ベンダーはどのように収益を認識すべきでしょうか。

分析：製品は大幅にカスタマイズされていますが、契約を解約する場合、ベンダーには、発生したコストに対する支払のみを受け取る権利があるため、ベンダーは、製品の支配が顧客に移転される一時点で収益を認識しなければなりません。

例 5-3

事例：ベンダーは、顧客のために製品 10 個を製造する契約を締結しています。経営者は、契約は一定の期間にわたり充足される単一の履行義務であると判断しています。各製品を製造するためには数週間かかり、製造中に、企業は重要性のある仕掛品を有します。

ベンダーは契約の進捗度をどのように測定すべきでしょうか。

分析: ベンダーは、これまでの企業の履行を表す進捗度を測定する方法を適用しなければなりません。選択した測定方法により、ベンダーが重要性のある棚卸資産を認識する結果となるべきではありません。仕掛品は常に重要性があるため、引渡単位法または製造単位法を使用すると、顧客に属する仕掛品は進捗度の測定から除外されることになります。そのため、見積コストの合計に対する発生コストの割合(コスト対コスト)などのインプット法が、ベンダーの履行をより良く描写する可能性があります。

請求済未出荷契約

工業製品企業は、顧客とのあいだで、企業が製品について顧客に請求するものの当該製品は後日まで出荷されない請求済出荷契約を締結することがあります。現行の US GAAP および IFRS には、それぞれ、企業が満たさなければならない特定の要件が含まれており、この要件により企業は、当該契約の物理的な引渡前に収益を認識することになります。

新しい収益基準は、収益をいつ認識するのかを決定するために、いつ財の支配が顧客に移転されるのかに焦点を当てています。請求済未出荷契約において顧客が製品の支配を獲得しているためには、次の要件を満たさなければなりません。

- 1) 請求済み出荷契約の理由が実質的なものでなければならない。
- 2) 当該製品が顧客に属するものとして区分して識別されていなければならない。
- 3) 当該製品は、契約条件に従って引渡しの準備ができていなければならない。
- 4) 企業は当該製品を使用したり別の顧客に販売したりする能力を有することができない。

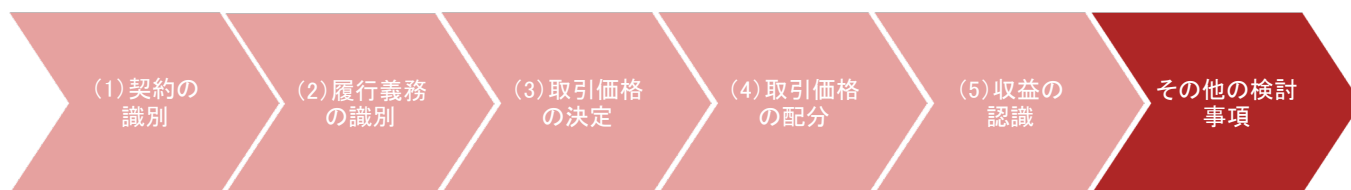
企業は、引渡し前に製品の支配が顧客に移転されたかどうかを決定するために、契約の状況を考慮する必要があります。現行の US GAAP では、引渡スケジュールを固定する要求事項によって収益認識が妨げられることがしばしばあります。しかし、この要求事項は、新しい収益基準または現行の IFRS には含まれていません。

疑似的な (synthetic) FOB 仕向地

多くの企業は、販売契約に「本船渡し」(FOB) 出荷条件が含まれ、顧客が出荷時に支配を取得するような場合であっても、紛失または損傷した積荷について顧客に交換もしくは返金するという商慣行があります。このような場合、顧客はあたかも出荷条件が FOB 仕向地であったのと同じ状況になります。所有に伴うリスクと経済価値は出荷時点で実質的に顧客に移転されていないため、現行ガイダンスのもとでは、このような場合、収益は通常、顧客が製品を受け取る時点で認識されます。新基準の支配に基づくモデルでは、収益の認識時期が変わる可能性があります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>収益は、財またはサービスの支配が顧客に移転された時点で認識されます。顧客は、(1)その使用を指図することができる、かつ、(2)財またはサービスから便益を受ける場合には、財またはサービスの支配を獲得します。顧客が支配を獲得しているかどうかを判定する際、本基準はいくつかの指標を提供しています。</p> <p>企業は、財の支配を顧客に移転しますが、依然として顧客に財を輸送する契約上の義務を負っている場合があります。その場合、引渡しの義務は、まだ履行されていない追加的な履行義務になる可能性があります。</p> <p>US GAAP には、顧客が財の支配を獲得した後に発生する出荷および配送活動について、追加的な約束されたサービスとしてではなく履行コストとして会計処理することを企業に認める会計方針の選択が含まれ</p>	<p>財の販売からの収益は、売手が契約条件に従って行わなければならないことを実質的に達成するまで認識されません(通常は引渡時点で発生します)。</p> <p>所有に伴うリスクと経済価値は、実質的に顧客に移転する必要があります。収益は、ベンダーが輸送中の損失リスクをカバーする慣行を確立している場合、財が最終顧客に引き渡されるまで繰り延べられます。</p>	<p>財の販売契約は、通常、所有に伴う重要なリスクと経済価値が移転された時点である引渡時点での収益認識になります。</p> <p>収益は通常、合成の FOB 仕向地の条件が存在する場合、財が買手に到着した時点で認識されます。その時点で、所有に伴うリスクと経済価値が移転するからです。</p>
<p>潜在的影響—US GAAP および IFRS</p>		
<p>ASC606-10-25-30 または IFRS 第 15 号第 38 項の指標を考慮すると、焦点がリスクと経済価値の移転から財の支配の移転へと移行しているため、新しい収益基準では収益認識の時期が変わる可能性があります。例えば、顧客が財を販売し、輸送中に顧客の顧客に財を再度振り向けることができる場合、財は FOB 仕向地に出荷されますが、支配が出荷時に移転する場合があります。</p> <p>経営者はまた、出荷時に支配が移転している場合に、出荷条件により追加的な履行義務が発生しているかどうかを評価する必要があります。法律上の所有権の移転、企業が支払いを受ける権利、または財を再度振り向けて販売する顧客の能力に基づき、財が売り</p>		

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>ています。この選択を行う企業は、財の支配が顧客に移転した時に収益を認識します。取引価格の一部は輸送サービスに配分されませんが、輸送および取扱いのコストは、関連する収益が認識された時点で未払計上しなければなりません。IFRS には、同様の会計方針の選択は含まれていません。</p>	<p>手の所在地を離れた時点で基礎となる財の支配が移転され、収益が認識される可能性があります。出荷および輸送時の損失リスクについて二次的な履行義務が存在する可能性があります。企業が IFRS または US GAAP に基づき財務報告を行っており、出荷および配送活動を履行コストとして処理する会計方針を選択していない場合には、経営者は、取引価格を履行義務のそれぞれに配分し、それぞれの履行義務が充足された時点で収益を認識する必要があり、それぞれ異なる時点になる可能性があります。US GAAP の会計方針の選択は、同様の取引に首尾一貫して適用し、重要性がある場合には、ASC235 「財務諸表の注記」に従って開示しなければなりません。</p>	



契約コスト

新しい基準は、契約を獲得するためのコストと契約を履行するためのコストを区別しています。契約を獲得するためのコストには、エンジニアリング上のセットアップ・コスト、契約前の計画および設計コスト、および販売手数料が含まれている可能性があります。契約を履行するためのコストとは、他の会計基準（例えば、棚卸資産、固定資産）に含まれない、履行義務の充足に直接関連するコストです。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>契約を獲得するためのコスト</p> <p>契約獲得の増分コストは、契約を取得しなかったならば発生しなかったであろうコスト（例えば、販売手数料）です。それらのコストが、企業が具体的に特定できる予想される契約に関連している場合には、契約の獲得前に発生したコストを含めることができます。契約を獲得するための増分コストは、回収が見込まれる場合には資産として認識されます。</p> <p>企業は、実務上の便法として、契約期間が1年以内の契約について、契約獲得コストを発生時に費用処理することが認められています。</p>	<p>契約コストの会計処理については、ASC605-35に基づく建設型および製造型契約の契約前コストを含む詳細なガイダンスがあります。</p> <p>特定の予想される契約について発生する契約前コストは、当該コストが特定の予想される契約に直接的に関連する可能性があり、かつ、当該契約からの回収可能性が高い場合に限り、繰り延べることができます。</p> <p>契約の会計処理以外で、収益取引に関連するコストの処理については限定的なガイダンスしかありません。収益認識前に発生した特定の種類のコストは、それが資産の定義を満たす場合には資産計上することができます。</p>	<p>工事契約会計における契約コストの会計処理に関する詳細なガイダンスがあります（IAS 第11号）。</p> <p>契約に直接関連し、その確保のために発生するコストは、区分して識別可能であり、信頼性をもって測定することができ、契約を獲得する可能性が非常に高い場合には、資産計上できる契約取得原価の一部に含まれます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 工事契約会計の範囲に含まれない取引に伴うコストは、当該コストがその他の資産の基準（例えば、棚卸資産、有形固定資産、または無形資産）の範囲に含まれる場合、または概念フレームワークの資産の定義を満たす場合には、資産計上されます。
<p>契約を履行するためのコスト</p> <p>企業は、契約を履行するために発生した直接的なコストについて、まず、他の基準（例えば、棚卸資産、無形資産、固定資産）の範囲内にあるかどうかを判断するために評価し、もし範囲内にある場合には、これらの基準に従って、当該コストを会計処理（資産計上または費用計上）しなければなりません。当該コストが他のガイダンスの範囲に含まれない場合は、収益基準に基づいて評価しなければなりません。企業は、コストが、(1) 契約に直接関連する、(2) 将来の業績に關係する資源を創出または増価する、(3) 回収が見込まれる場合のみに、資産を認識します。非効率性に関連するコスト（例えば、異常な金額の原材料費、人件費、またはその他の履行コスト）は、発生時に費用計上しなければなりません。</p> <p>契約を獲得する増分コストまたは履行コストは、資産が関連する財またはサービスの</p>	<p>潜在的影響-US GAAP および IFRS</p> <p>販売手数料、サービス・プロバイダのセットアップ・コスト、および、特に、建設プロジェクトの設計段階で発生するコストは、新しいガイダンスの範囲に含まれる可能性があります。企業が1年以内の期間の契約の獲得コストを費用処理することを認める実務上の便法を利用できる場合を除き、販売手数料を資産計上し、償却することを求める要求事項が、最も広い範囲に影響を与えます。</p> <p>現在、すべての契約履行コストを発生時に費用処理している企業は、要件を満たす履行コストの資産計上が要求されているため、新収益基準による影響を受ける可能性があります。</p>	

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
移転のパターンと整合する方法で償却されます。		

本人なのか代理人なのかの検討

新しい基準は、契約を獲得するためのコストと契約を履行するためのコストを区別しています。契約を獲得するためのコストには、エンジニアリング上のセットアップ・コスト、契約前の計画および設計コスト、および販売手数料が含まれている可能性があります。契約を履行するためのコストとは、他の会計基準(例えば、棚卸資産、固定資産)に含まれない、履行義務の充足に直接関連するコストです。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>企業が財またはサービスを顧客に移転する前にその支配を得る場合には、企業は契約における本人です。財またはサービスを顧客に移転する前の一時的な法的所有権の獲得は、支配を構成するものではありません。</p> <p>企業の義務が別の当事者に財またはサービスを提供するよう手配することである場合には、企業は代理人です。</p> <p>企業が代理人であるため顧客への移転前に財またはサービスを支配していないことを示す要素には、次のようなものがあります。</p> <ul style="list-style-type: none"> 別の企業が契約履行の責任を有している。 在庫リスクを有していない。 <p>企業は価格設定において裁量権を有していない。</p>	<p>企業が本人なのか代理人なのかの判定は、以下の要素に基づいて行います。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業は契約における主たる債務者か。 企業は一般的な在庫リスクを有しているか。 企業は価格設定における裁量権を有しているか。 企業は財またはサービスを変更するか。 企業はサプライヤーの選定に関与しているか。 企業は製品の仕様の決定に関与しているか。 企業には物理的な在庫リスクがあるか。 企業に信用リスクはあるか。 <p>最初の 3 つの要素は、他の要因よりも重きが置かれているとみなされています。</p>	<p>企業が財を販売する、またはサービスを提供する際にリスクと経済価値に晒されている場合には、企業は本人です。</p> <p>企業が、契約において本人として行動していることを示す指標には、以下のものがあります。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業は主たる債務者である。 企業は在庫リスクを有している。 企業には価格設定の裁量権がある。 企業には信用リスクがある。 <p>企業が代理人であるという指標は、企業が所定の報酬を稼得している場合です。</p>
<p><i>潜在的影響-US GAAP および IFRS</i></p> <p>収益基準における本人/代理人関係の指標は、US GAAP および IFRS の現行ガイダンスとかなり類似していますが、新基準の下での指標の目的は、企業が財またはサービスを顧客に移転する前にその支配を獲得したかどうかを判定することにあります。焦点が、リスクおよび経済価値から支配へと移っているため、現行の会計処理と新収益基準の適用の間には差異が生じる可能性があります。US GAAP に比べて新基準の要件の数は少なくなっており、さらに、今後は一部の要素が他の要素よりも重きが置かれることはありません。</p>		

製品保証および引き渡し後のその他の義務

契約における約束が、企業の一般的な商習慣、公表されている方針または具体的な声明に基づいて財またはサービスを提供するという妥当な期待を創出する場合、その約束は明示的または黙示的である可能性があります。そのため、契約における約束を識別する場合には、企業の方針や慣行、契約交渉中に行われた表明、マーケティング資料、および事業戦略を理解することが大切です。

引渡後の義務は収益の認識時期を変える独立した履行義務を表す可能性があるため、企業は、提供された引渡後の義務について理解しておく必要があります。引渡後の義務には、研修、据付、製品保証などが含まれます。多くのメーカーは、数年間有効な標準保証を製品につけています。標準保証はすべての顧客に付与され、一定期間中、欠陥から顧客を保護します。また、多くの企業は、しばしば、標準保証期間を超える延長保証を提供したり製品保証を独立に販売したりすることがあります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>顧客が保証を独立に購入する選択権を有している場合、企業は保証を独立した履行義務として会計処理します。</p> <p>保証が独立して販売されない場合、企業は製品保証を見越費用として会計処理します。ただし、製品保証が、製品が合意済みの仕様に従っているというアシュアランスに加えて、別個のサービスを顧客に提供している場合はこの限りではありません。</p> <p>製品保証の一部が、合意された仕様に従っているというアシュアランスに加えて、顧客にサービスを提供する場合、企業は製品保証のその部分を履行義務として会計処理します。アシュアランスとサービスの両方を提供する製品保証は、企業がアシュアランス部分とサービス部分を区別することができない場合、サービスとして会計処理されます。</p>	<p>企業は通常、潜在的な欠陥から保護する標準保証を、従前の偶発損失ガイダンスに従って会計処理します。企業は、収益を認識すると同時に、これらの保証による修理について見込まれるコストを未払計上します。</p> <p>独立して価格設定された延長保証は、延長保証の契約価格に基づく収益の繰延をもたらします。繰り延べられた価値は、延長した保証期間にわたり収益について償却されます。</p>	<p>企業は通常、潜在的な欠陥から保護する標準保証を、従前の引当金ガイダンスに従って会計処理します。企業は、収益を認識すると同時に、これらの保証による修理について見込まれるコストを未払計上します。</p> <ul style="list-style-type: none"> 延長保証の販売による収益は繰り延べられ、保証期間にわたって認識されます。
<p>潜在的影響 - US GAAP および IFRS</p> <p>企業は、契約条件および通常の事業慣行を考慮して、独立して販売されない保証契約の性質を評価する必要があります。この分析に基づいて、企業は、標準保証が一般的な製品のアシュアランスに加えてサービスを提供すると結論づける可能性があります。</p> <p>独立して販売される製品保証は、従前のガイダンスの下での会計処理と同様、保証期間にわたって収益が認識される独立の履行義務です。US GAAP の下では、その契約上の対価が現行ガイダンスに基づく契約価格ではなく、独立販売価格の比率に基づいて配分されるため、製品保証に帰属する価値が影響を受ける可能性があります。IFRS の下で、配分は、現行実務と首尾一貫させなければなりません。ただし、過去に配分の残余アプローチを用いていた場合にはこの限りではありません。</p>		

例 6-1

事例: 企業は、90 日間の標準保証付きの製品を販売します。企業は、この標準保証に基づき、製品の欠陥のある部品を交換します。この製品保証は、顧客に対して追加的なサービスを提供しません。会社はこのような保証をどのように会計処理しなければならないでしょうか。

分析: 企業は、この製品保証を現行のガイダンスと同様、見越費用として会計処理しなければなりません。

例 6-2

事例: ある企業が 1 年間の標準保証付きの機器を販売します。顧客は、延長された製品保証を購入しませんが、企業には、顧客の満足を維持するために、顧客による損傷、消耗、破損などの性能上の問題に対して、保守および修理を提供する実務慣行があります。企業は、この保証をどのように会計処理しますか。

分析: この契約には、(1) 機器、(2) 製品保証、および(3) 延長されたサービス保証の財またはサービスが含まれます。

企業は、製品保証に関する他のガイダンスに従い、製品保証(製造上の欠陥)を会計処理し、この義務に関連して見込まれる修理または交換のコストを費用および負債に計上します。企業は、延長サービス型の製品保証(保守・修理サービス)を独立した履行義務として会計処理し、当該義務が履行された時点で収益を認識します。

企業が、製品保証とサービス型の保証を合理的に分離できない場合、2つの保証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。サービス型の保証義務が黙示的な履行義務であることを考慮すると、製品保証をサービス型保証から切り離すことは難しい可能性があります。

買戻しオプション

設備や機械の製造業者は、買戻しの権利やオプションの付いた製品を販売する場合があります。買戻権は、販売契約に含めることも、顧客との独立した契約に含めることもあります。2つの一般的なシナリオとしては、以下があります。

1. 企業は機械類を顧客に販売するが、この契約には、一定期間が経過した後、保証価格で機械類を買い戻す権利を企業に与えるコール・オプションが含まれている。
2. 企業は機械類を顧客に販売するが、この契約には、一定期間が経過した後、顧客が機械類を保証価格で買い戻すよう企業に要求することができるプット・オプションが含まれている。企業は、機械類の総点検を行い、修理済み機械を顧客に販売し、修理済みの製品に課せられた重要なマージンを受け取ることができる。

顧客が製品を戻すよう顧客に要求することができる場合(すなわち、コール権を有する場合)、支配は顧客に移転していません。したがって収益は、製品が最終顧客に販売された時点でのみ認識されます。企業は、製品を棚卸資産として認識し続け、顧客から受け取った支払いを金融負債として会計処理します。

財を買戻す権利または義務が存在する場合、その契約は、(1)買戻価格が当初の販売価格を下回る場合にはリース取引、または、(2)買戻価格が当初の販売価格以上である場合には金融契約のいずれかとして会計処理されます。

プット・オプションを伴う契約の会計処理は、(1)顧客がプット・オプションを行使する際に企業が支払わなければならない金額、および(2)顧客が当該権利を行使する重大な経済的インセンティブを有しているかどうか、によって以下のように異なります。

- 買戻価格が(1)当初の販売価格以上であり、かつ(2)資産の予想市場価格よりも高い場合には、融資契約として処理される。
- 買戻価格が当初の販売価格より低く、かつ顧客が当該権利を行使する重大な経済的インセンティブを有する場合、当該契約はリースとして取り扱われます(他の状況においては、当該契約は、返品権付きの製品の販売であるかのように扱われます)。

PwC の工業製品業界向けプラクティス

PwC の工業製品業界のプラクティスは、航空宇宙・防衛、ビジネス・サービス、化学、エンジニアリング・建設、林業、製紙、梱包、工業製品および製造、金属、ならびに交通・輸送業界における世界中の企業に、財務、業務、戦略サービスを提供しています。

PwC は、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 223,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリー・サービスの提供を通じて、企業・団体や個人が求める価値の創造を支援しています。

お問い合わせ

本資料に関して質問があるPwCのクライアントの方は、担当のエンゲージメント・パートナーまでお問い合わせください。

© 2017 PwC. All rights reserved. PwC refers to the US member firms or one of its subsidiaries or affiliates, and may sometimes refer to the PwC network.

Each member firm is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details. This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.