



# IFRS第15号 業種別適用ガイド 自動車部品 サプライヤー

Are you good to go?

(準備はできましたか?)



KPMG IFRG Limited による適用上のガイダンス

---

2017年12月

# 目次

---

本冊子の目的	1
何が変わるのか	2
1. 入札フェーズ - 指名手数料	4
2. 基本契約	9
3. 生産前エンジニアリング	14
4. 金型の手配	23
5. OEMによる金融支援 - 重要な金融要素	29
6. 価格決定の取決め - 顧客のオプション	33
7. 生産フェーズ	38
8. 契約変更及び価格調整	46
9. OEMからの仕掛品の移転	50
10. 経過措置	53
11. 開示	56
IFRS第15号に関するKPMGが公表しているその他のガイダンス	58

# 本冊子の目的

## 「Good to go」とは?

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」により、基本契約、金型契約、量産、契約変更や価格調整など、自動車部品サプライヤー（以下、サプライヤー）のプロジェクトの様々な段階で会計処理が変わる可能性があります。過去に重要なIFRSの改訂があり、適用に向けた大規模プロジェクトが実施された際に、企業グループの財務コントローラーを中心とする経営陣から、「どこまで作業すれば完了なのか？」とKPMGにご質問がありました。

そうした疑問に容易に答えられるように、KPMGは、この小冊子とスライドを作成しました。この小冊子は、最終ゴールに到達するために、自動車部品サプライヤーとして検討が必要な重要事項を列挙しています。

本ガイドは、セクションごとに異なる論点を取り上げ、新しい要求事項、及びそれが既存の要求事項とどのように異なるかを解説しています。

## 詳細について

新基準の要求事項を適用する際の一助となる追加情報については、本冊子の巻末をご参照ください。

## 何が変わるのか?

本冊子は、自動車部品サプライヤーがIFRS第15号を適用することによって実務上の変更が生じる可能性がある、以下の各領域に焦点を当てています。

### 指名手数料

IFRS第15号における顧客への支払いの会計処理に関する新しいガイダンスでは、現在の実務と比べて、収益の減額として会計処理される、サプライヤーから自動車メーカー（以下、OEM：訳注参照）への支払いが増える可能性があります。契約が存在する前の時点、たとえば基本契約が存在していない場合には、IFRS第15号に基づき、支払いが資産化されたうえで契約から予想される販売に紐づいて償却され、当該償却額が費用ではなく収益の減額になるかどうかを判定するには、判断が求められます。

（訳注：ここでいうOEMは、英語の原義（Original Equipment Manufacturer）で、自社製品を製造する事業者すなわち自動車メーカーを意味し、委託先やライセンス生産先という意味ではありません。）

### 基本契約

IFRS第15号には、契約の有無に関する詳細なガイダンスが定められています。当該ガイダンスによって、一定の状況における生産前活動に関しては何も収益を認識しないことや、プロジェクトにおける一定の活動に配分される取引価額の変更が生じる可能性があります。IFRS第15号の契約の結合に関するガイダンスには、既存のガイダンスと異なる箇所があります。同じプロジェクトに係る発注を結合する必要があるのか、いずれの発注を結合すべきか、について分析が必要になる場合があります。

### 生産前エンジニアリング及び金型契約

IFRS第15号は、他の基準書の適用対象である共同契約や活動を適用範囲から除外しています。よって、一定の生産前活動は、収益認識基準以外の基準に従って会計処理される可能性があります。さらに、一定の生産前活動は、独立した納入物とはみなされず、それに対して支払われる対価は、将来の財又はサービスの提供に帰属する可能性があります。

### 金融支援

サプライヤーは、OEMからの前払いに関して利息費用を認識する必要があるかもしれません。利息費用が認識されると、取引価格も増加することになります。

### 価格決定の取決め

サプライヤーが、事前に取り決められた又は黙示的な価格の減額をOEMに申し出た場合、契約の開始時点で受領した対価は、将来の取引価額に配分しなければならない場合があります。その他の価格の減額は、変動対価を表す可能性があります。変動対価には見積りの要素があり、契約期間にわたり見直す必要があります。

## 生産フェーズ

IFRS第15号では、現在の実務と比べて収益の認識の時期が変わる可能性があります。契約条件、生産される部品や金型の性質が微妙にしか違わなくても、異なる結果となる可能性があるのです。現在は複数の時点で認識されている個々の部品の収益が、単一の連続生産として認識されることになり、習熟に伴うコスト逡減によってそれに対応する収益の認識時点が早まる可能性があります。

## 契約変更及び価格調整

IFRS第15号の契約変更に関するガイダンスは、現在の要求事項とは異なります。現在は別個の契約として会計処理されている発注の契約変更のなかには、従前の未完了の発注や生産前活動と結合する必要が生じるものがあるかもしれません。

## OEMからの仕掛品の移転

現在の要求事項と同様、OEMから移転される仕掛品は、サプライヤーがそれを支配する場合のみサプライヤーの資産として認識されます。しかし、IFRS第15号の支配の移転に関する具体的なガイダンスにより、会計上の結果が異なる場合もあります。

# 入札フェーズ – 指名手数料

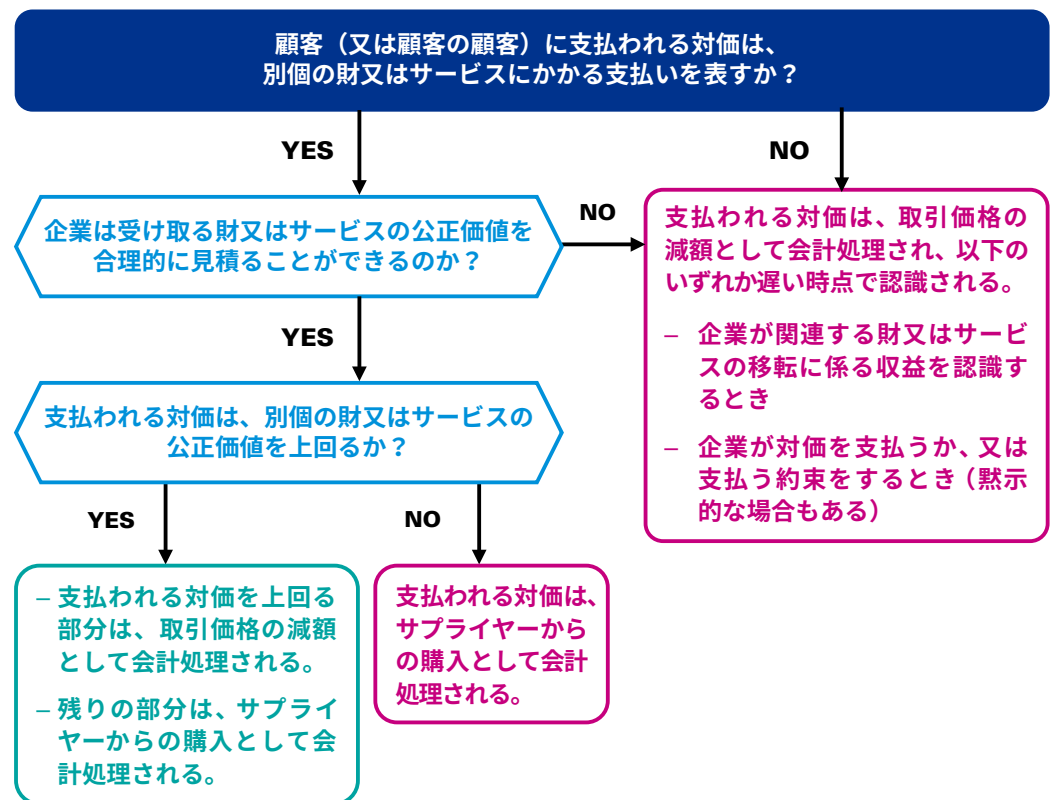
## 概要

自動車部品サプライヤーは、特定のプロジェクト（時に「プログラム」と呼ばれることがある）の入札手続きに参加するためにOEMに支払いを行わなければならないことがあります。多くの場合、これらの支払いは、しばしば「pay to play」又は「指名手数料」と呼ばれます。このような支払いが、費用又は収益の減額として前倒しで認識されるのか、それとも資産計上されるのかについては、判断が求められます。資産化される場合、後に償却され収益の減額になります。

## IFRS第15号の要求事項

顧客に支払われる対価には、企業が顧客に支払う、又は当該顧客から企業の財又はサービスを購入する他の当事者に支払う（又は支払いを見込む）現金の金額も含まれます。

企業は、当該金額が、取引価格の減額を表すのか、別個の財又はサービスに対する支払いか、それとも両方の組合せを表すのかを判定するために顧客に支払われる対価を評価します。



これらの要求事項は、KPMGの公表物 [Revenue Issues In-Depth](#) の第5章の3で詳しく解説しています。



## このアプローチは既存の要求事項とどのように異なるのでしょうか？

### 顧客のインセンティブ

現在、顧客への支払いは、収益の減額、費用又は資産として会計処理されるなど、その実務にばらつきがみられます。IFRS第15号の要求事項によって、自動車部品サプライヤーの顧客への支払いに関する会計処理が変更になる場合があります。



## 新しい要求事項の適用

### 潜在的な顧客への支払いは資産化できるか否か、を判定するには判断が求められます

「pay to play」や「指名手数料」などの返還不能な前払いが、顧客との契約が存在する前の時点で支払われる場合があります。たとえば、そうした前払いは、入札手続きに参加するために、又は基本契約、たとえば基本サービス契約を締結する際に行われることがあります。IFRS第15号の契約の定義を満たさない可能性があります（セクション2 基本契約 を参照）。

仮に前払いが別個の財又はサービスとの交換によるものでないとしたら、それらは取引価格（訳注：収益）の減額として会計処理されます。しかし、自動車部品サプライヤーが、顧客との強制可能な契約が存在しない、又は契約期間が非常に短期となる場合にそうした支払いを行う場合、下のいずれに該当するのか、判断しなければなりません。

- 資産化したうえで、予測される販売にかかる収益の減額として償却する。
- 既存の契約にかかる収益の減額として認識する。
- ただちに純損益に認識する。

前払いの適切な会計処理を決定する場合に考慮すべき要因としては以下が挙げられます。

- 支払いの基礎になる理由
- 支払いは回収可能か否か - 例：独占的な関係が確立されており、支払いを十分回収できる購入を顧客が行う可能性が高い。
- 過去の契約更新の実績及び平均的なプロジェクト期間。これらにより通常、新規契約の獲得が期待されるかどうか、及び支払いが当初契約又は予想される契約更新を通じて回収されるかどうかを示される。

### 顧客に支払われる対価の範囲が、契約に定められる支払いの範囲より広がります

契約に明示されていない顧客への支払いでも、顧客に支払われる対価に該当することがあります。サプライヤーは、顧客に対する支払いが、IFRS第15号における支払対価にあたるかどうかを判定するプロセスを整備しなければなりません。

### 支払われる対価には、直販チェーンの外で行われる支払いが含まれる可能性があります

販売チェーン内の支払いを、どの程度広範に評価するのか、判断が求められます。

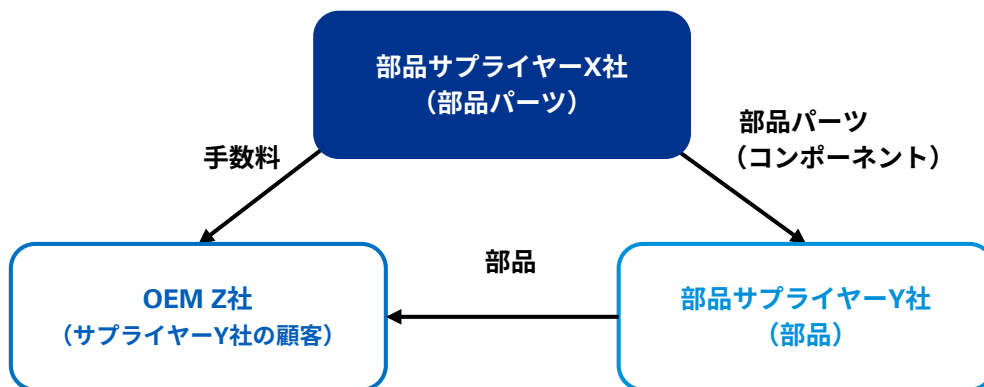
顧客に支払われる対価には、顧客の顧客に支払われる金額、すなわち直販チェーンにおける最終顧客に支払われる金額も含まれます。

より幅広く、直販チェーン外部への支払額にもこのガイダンスを適用すべきである、とサプライヤーが判断する場合があります。しかし、サプライヤーが、顧客に支払われる金額が対価を表すかどうかを判定するために、顧客に支払われるすべての金額を常に識別し評価する必要はありません。

### 例 - 顧客の顧客に支払われた対価

自動車部品サプライヤーX社は、下請けとして、当期に価格1,500の部品を販売するIFRS第15号の適用範囲となる契約を、別の自動車部品サプライヤーY社と締結する。Y社はX社から購入した部品パーツ（コンポーネント）を他の部品と統合し、統合後の部品をOEM（Z社）に販売する。

契約の一部として、X社は、Z社のサプライヤーリストに載せてもらうために、事務管理手数料15をZ社に一括で支払うことに合意する。



X社は、Y社が属する販売チェーンにおける最終顧客はZ社であると把握している。したがってZ社に対する支払いは、顧客に支払われる対価とみなされる可能性がある。

X社は、Z社に対する支払いは、別個の財又はサービスとの交換によるものではないと結論付ける。したがって、X社は、15の支払いは取引価格の減額であると判定し、Y社に約束した部品パーツを移転するにつれて稼得される収益の減額として認識する。



### 例 - 顧客への支払い - 基本契約

自動車部品サプライヤーS社は、特別仕様の部品をOEM（C社）に独占的に供給する3年間の基本契約について交渉する一環として、1,000,000の返還不可の前払いをC社に行う。当該部品は、C社の新型車両の1つに組み入れられる。当該車両の市場における売行きは非常に好調である。C社は何年にもわたりS社の顧客であり、S社は、顧客C社とのプロジェクトについて、信頼性のある業績予想を示すことができている。

基本契約は、1部品当たりの価格を100と定めている。C社は、その部品供給水準について拘束力を有しない予想を提示する。今後3年間にわたり、可能性の高い購入として100,000部品（金額総額は10,000,000）を予想する。S社の当該部品の利益率は20%である。しかし、C社が発注書を発行するまでは、強制可能な契約は存在しない（セクション2 基本契約を参照）。

S社は、C社への前払い1,000,000の会計処理を判定するために、以下の要因を考慮する。

- C社との独占的な契約を締結している。
- C社との事業には長い歴史があり、それを基に将来のC社の購入を予測できる。
- S社は、将来の購入から2百万（10百万×20%の利益率）の総利益を稼得する可能性が高く、それによりC社に対する支払いは回収可能であると見込む。
- 当該手数料は、C社との独占的な関係を確保することを主な目的としており、こうした取引は自動車業界では一般的である。

これらの要因の全体的な評価を基にS社は、前払額を資産化して、予測される将来のC社による購入にわたり、収益の減額として償却すべきと結論付ける。

### 例 - 顧客への支払い - 新製品

自動車部品サプライヤーS社は、OEM（B社）が開発している新製品の一部となる、特別仕様の部品を供給する基本契約をB社と締結する。部品を供給するためには広範な生産前エンジニアリング活動が必要になるが、開発過程が成功裏に進んだ場合にのみS社は当該活動にかかる支払いを受ける。S社が最初の試作品を生産するより前に、B社が部品の最低限の購入数量について確約することはない。S社は、新製品であるため、過去の実績を有していない。

S社は契約の一部として、返還不可の指名手数料をB社に支払う（100,000を前払い）。

B社に対する支払の会計処理を判断する際に、S社は以下に留意する。

- S社は、開発過程が成功裏に進むか否かを合理的に見積もることができず、したがって、この活動に対する支払いを受けられるかどうかを合理的に見積もることができない
- S社は部品の最低数量に関する契約を締結していない
- S社は、新製品に関する過去の実績に欠ける。生産前エンジニアリング活動に関する不確実性は、支払いが将来のC社による購入では回収されない可能性を示唆している。

これらの要因を評価した時点でS社は、この事前払いが資産性を示していないと結論付ける。したがってS社は、支払いの義務が発生する時点で、当該支払いを費用として会計処理する。

# 2

## 基本契約

### 概要

#### 何がIFRS第15号の適用範囲となる契約を構成することになるのでしょうか？

自動車部品サプライヤーとOEMとの契約は、国が異なればその構造も異なり、複数のフェーズが存在する可能性があります。サプライヤーとOEMは、その協力の基本的な条件、たとえば製品保証や支払い条件などを決定するために、基本契約（マスター供給契約、又はMSAと呼ばれることが多い）を締結することがあります。基本契約は、具体的な部品の納品に関する以後の発注の基礎となります。

OEMが「入札手続き」を通じてサプライヤーからの提案を確認する国や地域もあります。提案には、プロジェクトの期間、開発やエンジニアリング、金型及び試作品をはじめとするそれぞれのフェーズの作業内容、各期間に生産される部品の数量見積り、部品単位当たりの販売価格ならびに最小・最大の生産能力に関する要件、さらに場所に関する情報が含まれます。しかし、サプライヤーがエンジニアリングや金型の組立などの生産前活動への参加を要求される場合でも、部品の最低限の購入数量を明記しない、又は最低限の契約上の対価を保証しないOEMも存在します。また、生産前活動に関する対価を、直接的に定めるOEMや、プロジェクトが早期に終了となる場合にサプライヤーへの補填を保証する解約条項を通じて定めるOEMも存在します。

指名文書又は入札手続フェーズにおいて各プロジェクトの会計処理を行う場合、サプライヤーは、IFRS第15号を適用する契約の有無を検討する必要があります。さらにサプライヤーは、指名文書及び基本契約における条件に照らして、基本契約後の複数の発注を結合し、当該発注を単一の会計単位として分析すべきかを判断する必要があります。

### IFRS第15号の要求事項

#### 契約の存在

IFRS第15号を適用するならば、法律上強制可能であり、以下の要件のすべてが充足されている場合に限り、契約は存在します。

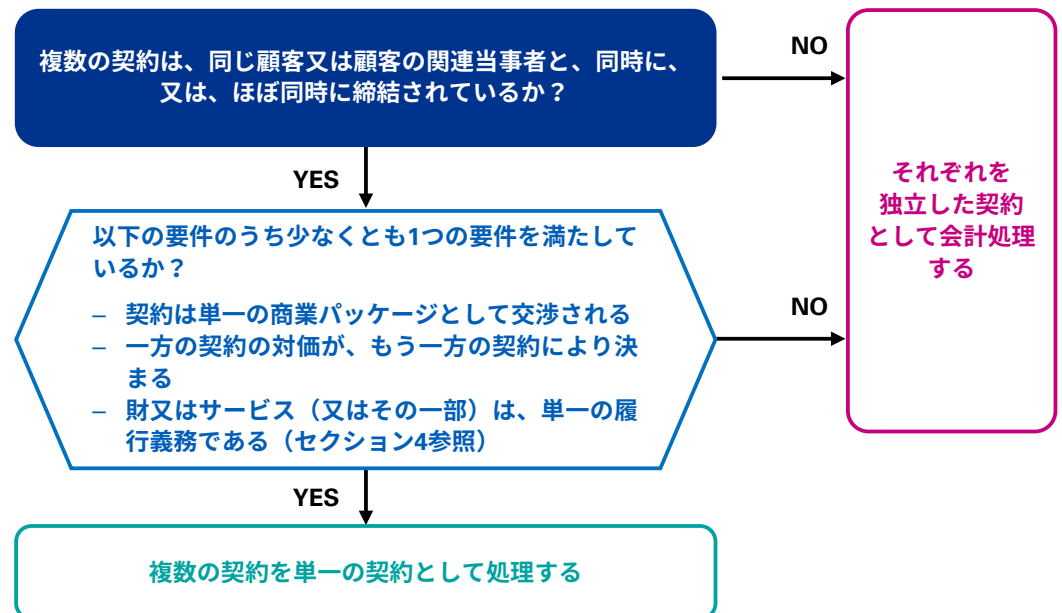
- 契約は承認され、当事者がその義務を確約している
- 財及びサービスに対する権利及び支払条件を識別できる
- 契約は経済的実質を有している
- 対価の回収可能性が高い

仮にこれらの要件の一つでも充足されていない場合、IFRS第15号を適用する契約は存在しないことになり、一般的にいかなる収益も認識されないこととなります。

これらの要求事項は、KPMGの公表物 [Revenue Issues In-Depth](#) の第5章の1で詳しく解説しています。

## 契約の結合

以下のフローチャートは、どのような場合に企業は複数の契約を結合し、単一の契約として会計処理するのかの判定について、IFRS第15号の要件を概説しています。



これらの要求事項は、KPMGの公表物 [Revenue Issues In-Depth](#) の第5章の1.4で詳しく解説しています。



このアプローチは既存の要求事項とどのように異なるのでしょうか？

**IFRSには契約について2つの定義が置かれています。**

IAS第11号「工事契約」とIAS第18号「収益」は、契約の存在の判定について詳細には定めていません。IFRS第15号の契約の定義では、法的強制力が焦点になります。「契約」という用語は、IAS第32号「金融商品：表示」にも定義されていますが、IAS第32号の定義はIFRS第15号とは異なり、契約が法的に強制力のあるものでなければならない、とまでは定めていません。

IASBは、金融商品の会計処理に意図しない影響が生じる可能性があるという理由で、IAS第32号における契約の定義を改訂しませんでした。その結果、IFRSには契約の定義が2種類存在しています。1つはIFRS第15号の定義で、もう1つはIAS第32号の定義です。

## 契約の結合

IFRS第15号は、IAS第11号やIAS第18号の要求事項とほぼ同様です。ただし、IAS第11号は企業に対し、契約が同時に又は連続して履行される場合には、契約のグループを単一の契約として結合することを検討するよう求めています。他方、IFRS第15号は、複数契約が定める財又はサービスが単一の履行義務になる場合には、当該契約は結合すべきであると定めています。さらにIFRS第15号は、複数契約を結合すべき場合に関する具体的なガイダンスをIAS第18号よりも詳しく提供しており、条件が満たされる場合には契約の結合を義務付けています。

現行規定では、異なる顧客との契約についても結合が容認される場合もあります。他方IFRS第15号では、同じ顧客、又は顧客の関連当事者との契約である場合に限り、契約の結合を容認しています。

## 新しい要求事項の適用

OEMとの契約によって強制可能な権利と義務が創出されるかどうかを判定するには慎重な分析が求められます

通常、自動車部品サプライヤーは、9ページで述べた要件がすべて満たされるまでは契約から生じる収益を認識できないので、契約が存在するか否かの判定は重要です。

一般的に顧客との契約が存在するためには、(1つ又は1組の) 文書に示される条件が、購入される具体的な(かつ最低限の) 数量を定めているか、又は最低限の契約上の対価を保証している必要があります。多くの場合、基本契約自体には、一般的な条件のみが示され、(法的な) 強制力のある権利と義務を創出することはありません。同様に指名文書や入札文書それ自体は、部品の供給に関するIFRS第15号の適用範囲内となる契約を創出しませんが、たとえば、合意された価額での開発サービスなど、部品供給以外の財又はサービスに関してはIFRS第15号が適用される契約を創出する可能性があります。

OEMが財又はサービスを獲得するために基本契約締結後に発注書を発行する、という要求事項だけでは、顧客との契約は成立しません。たとえば、基本契約、指名文書や入札文書などの特定の文書が、それだけでは(法的な) 強制力のある権利及び義務を創出しない場合でも、発注書までを含めた文書一式によって、サプライヤーとOEMの間には、(法的な) 強制力のある権利と義務が創出されることが一般的です。

特定の文書又は1組の文書が、法律上拘束力のある影響を及ぼし、IFRS第15号が適用される顧客との契約を創出するか否かを判定するには、関連する現地の法律及び規制の慎重な分析が求められます。

### 同じプロジェクトの発注書は結合する必要があるかもしれません

指名文書によって法的な強制力のある義務が創出されなくても、指名文書と発注書上の価格とが相互に関連する場合があります。個々に発行される発注書を吟味し、契約の結合の要件を満たす場合には、複数の発注書を結合しなければなりません。よって、個々の発注書の取引価格は、契約書の記載価格とは異なる場合があります。

発注書が、前の発注書と同時（又はほぼ同時）に発行されない場合、サプライヤーは、新しい発注書が実質的に既存の契約変更に該当するか否かを評価しなければなりません。結果的に、新しい発注書を従前の契約と一体で、単一の会計単位として扱う必要があるかもしれません（セクション3 生産前エンジニアリング 及び セクション8 契約変更及び価格調整を参照）。

サプライヤーは、基本契約と入札文書の条件を吟味し、履行義務を識別する場合又は取引価格を算定する場合に考慮すべき、黙示的又は明示的な約束が存在するか否かを評価しなければなりません。以後の履行義務の価格に、重要な権利（セクション6 価格決定の取決め - 顧客のオプション を参照）又は変動対価（例：リベート又は割引）が含まれているか否かについても評価しなければなりません。

### 例 - エンジニアリング・サービスに関しては契約が存在するが、部品の供給については存在していない

1月1日、OEMであるG社は、G社の車両に特化した部品を製造する自動車部品サプライヤーS社の提案を承認する。G社とS社は、S社がG社に代わり、部品の生産に必要なエンジニアリング及び設計(E&D)活動を遂行するというにも同意する。S社は、これらの生産前活動は、サービスをG社に移転することになると結論付ける（セクション3 生産前エンジニアリング を参照）。G社とS社の間の基本契約は、E&Dサービスに関し独立した価格を定めていないが、各部品の価格にはそれらのサービスに関しS社に補填する利益要素が含まれている。基本契約には、G社が発注する部品の最低限の数量は明記されていない。また、同合意には、G社が合意を解約する場合にはE&D活動に関し発生したコストをS社に補填するという解約条項も含まれている。

4月1日、S社はE&D活動を完了する。

12月1日、G社は最初の部品群を発注する。

S社は、合意には購入される部品の最低限の数量が定められていないことから、1月1日に部品に関する（法的な）強制力のある権利及び義務が生じることはない結論付ける。しかし、合意に定められる解約条項はE&D活動に関する補填を保証していることから、E&Dサービスに関してはIFRS第15号が適用される契約が存在している。

12月1日、G社の発注書により、最初の部品一式に関する（法的な）強制力のある権利と義務が生じる。S社は、この契約は、E&Dサービスを提供する契約と結合すべきかを評価する。S社は、それらは同時（又はほぼ同時）に締結された契約ではないので、結合すべきではないと結論付ける。ただし、S社は、契約変更に関するガイダンスが適用されるかを判定する（セクション8 契約変更及び価格調整 を参照）。

### 例 - 指名文書を事後の発注書と結合する

1月1日、OEMであるF社は、F社の自動車用に特化した部品を製造する自動車部品サプライヤーS社の提案を承認する。F社の指名文書は、2月及び3月に発注する部品ユニットの価格がそれぞれに80と100であることを確認している。F社は、2月と3月の各月に50,000ユニットを注文する予定である。

S社は、指名文書や基本契約に、F社が購入する最低限の数量が含まれていないことに留意する。S社は、指名文書と基本契約は、それ自体で強制可能な権利と義務を創出するものではなく、したがってIFRS第15号が適用される契約は存在しないと結論付ける。

S社は、個々の発注書をIFRS第15号が適用される契約として識別する。なぜなら、S社は、基本契約及び指名文書と発注書を合わせることによって、支払い条件、及びF社の財に対する権利を識別することができるからである。

またS社は、IFRS第15号に従って、発注書の結合が必要か否かについても評価する。S社は、発注書はほぼ同時に発行され、発注されるすべてのユニットの価格が、入札フェーズでは単一の商業目的を有するパッケージとして交渉されていたことから、2つの契約は結合すべきであると結論付ける。これにより、2月と3月に販売される100,000ユニットのユニット当たりの収益は90になる。

## 3

## 生産前エンジニアリング

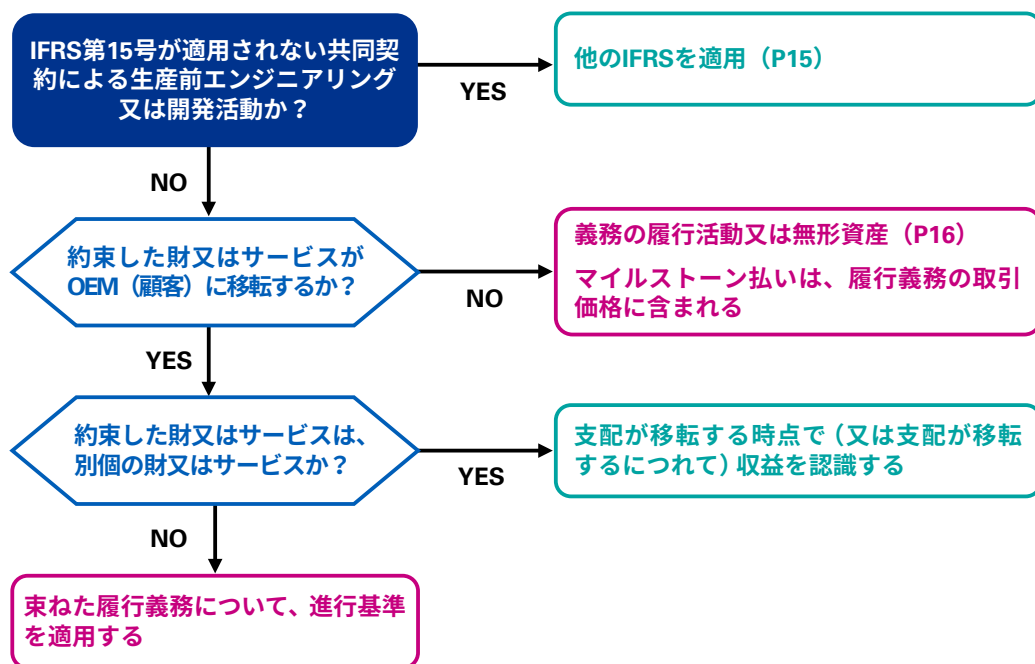
### 概要

自動車部品サプライヤーは、量産開始前にOEM向けに一定の生産前エンジニアリングと開発活動を提供する場合があります。たとえば、新技術を創出する場合や、既存の技術又は製品設計をOEMのニーズに適応させる場合があります。多くの場合、これらの生産前エンジニアリングと開発活動は、その後の部品の納品の前提条件です。サプライヤーは、こうした活動に対しマイルストーン払い（作業工程ごとの分割払い）を受け取る権利を有する場合があります。

生産前の活動の会計処理で考慮すべき重要な事項として、以下が挙げられます。

- それらは、IFRS第15号が適用されない共同契約か否か
- 活動は、サプライヤーが対価を受け取る権利を有する財又はサービスの支配をOEMに移転するか否か
- それらは、独立した履行義務を表すか否か
- これらの活動を履行するのに発生するコストは資産化要件を満たすか否か

下のフローチャートは、生産前エンジニアリング及び開発活動の会計処理を判定するにあたり、これらの重要な検討事項をどのように適用すべきかを表しています。





## IFRS第15号の要求事項

### 活動はIFRS第15号の適用範囲内か否かの判定 – 提携契約

顧客との契約は、部分的に他の会計ガイダンスの適用範囲内になる場合があります（セクション4 金型の手配 も参照）。IFRS第15号は、企業との活動又はプロセスへの参加に伴うリスクと経済価値を企業と共有する提携先（又はパートナー）を「顧客」に該当しないとし、当該提携先との契約を、適用範囲から除外しています。しかし、提携先（又はパートナー）が、契約の一部又は全部に関し「顧客」の定義を満たす場合には、IFRS第15号の適用範囲になります。したがって、提携契約の一部が「顧客との契約」になる場合もあり、当該部分にはIFRS第15号が適用されます。

これらの要求事項は、KPMGの公表物 [Revenue Issues In-Depth](#) の第4章の3で詳しく解説しています。



#### このアプローチは既存の要求事項とどのように異なるのでしょうか？

現在の要求事項は、提携契約に関する具体的なガイダンスを定めていません。したがって、IFRS第15号によって、定型契約の全部又は一部における収益認識に重要な影響が生じる可能性があります。



#### 新しい要求事項の適用

##### 提携契約の会計処理には判断を要します

部品の設計、開発、生産に関し、自動車部品サプライヤーとパートナー関係を結ぶOEMもあります。この場合、契約の全部又は一部が提携契約になるのか否かについて、判断が求められます。たとえば、調査結果及び設計に対する権利をOEMとサプライヤーが共同で所有し、成功又は失敗のリスクを両当事者が平等に負担する場合は、提携契約に該当します。



##### 例 – 提携契約

自動車部品サプライヤーS社は、OEMであるD社の自動車向け新技術を開発するためにD社との契約を締結する。S社とD社は、エンジニアリング及び開発活動の結果を平等に共有することに同意する。また、S社は契約に従って10,000の対価で100ユニットの部品を生産する。両当事者は、活発な参加者であり、エンジニアリング及び開発活動（すなわち技術）に伴うリスク及び経済価値を共有することから、契約のこの部分は提携契約に該当する可能性がある。しかし、契約全体の他の一部分として、IFRS第15号に従って会計処理される、部品の生産に関する収益契約も存在している。

## 活動により財又はサービスが顧客に移転されるかどうかの判定

企業が契約を履行するための活動の結果として、約束した財又はサービスが顧客に移転しない場合もあり、それはセットアップ活動に該当します。当該財又はサービスに対し受け取った支払いは、将来に充足される履行義務に対する前払いであり、将来に当該財又はサービスが提供された時点で収益として認識します。活動が独立した履行義務ならば、契約上はその価格が区分して示されていない場合でも、取引価格の一部を当該履行義務に配分します（下記を参照）。

現時点の支払いが将来の履行義務に対する前払いにあたる場合、将来の財又はサービスに対する重要な権利が生じます。前払いが重要な権利に対して行われている場合、サプライヤーは、前払いを、前払いの対象となった重要な権利を含む将来に移転する財及びサービスに紐づけます（セクション6 価格決定の取決め - 顧客のオプション を参照）。

### 新しい要求事項の適用

#### 生産前の活動に関する支払いが、財又はサービスの移転に関連するかどうかの判定

IFRS第15号が適用される生産前エンジニアリング活動は、履行義務、事務管理業務又は履行活動等を通常含みますが、具体的な事実及び状況により決定されます。適切な会計処理を判断する際の基準となるのは、当該活動によって、（サプライヤーが対価受取の権利を有する）財又はサービスの支配がサプライヤーからOEMに移転するか否かです。

サプライヤーが、自ら創造した知的財産（特許等）などの、エンジニアリング及び開発のアウトプットに対する権利を留保する場合、それは、いかなる財又はサービスもOEMに移転されていないことを示唆します。

生産前エンジニアリング活動が財又はサービスの支配の顧客への移転をもたらさない場合、それは履行活動又は無形資産になります（下記を参照）。

さらに、サプライヤーが生産前の活動について対価を受け取る権利を有しておらず、この約束がより大きな製造契約の一部ではない、又は製造契約と結合されない場合、当該生産前の活動はIFRS第15号の適用範囲ではない可能性があります（セクション2 基本契約 を参照）。サプライヤーは、IFRS第15号が適用される契約が存在する前に発生するコストが、予想される契約の履行コストとして、又は他のガイダンスに従って、資産化できるか否かを評価します（下記を参照）。

## 例 - エンジニアリング及び開発活動

自動車部品サプライヤーS社は、OEMであるD社向けの新しい部品を開発する。契約の一環としてS社は、契約解約の場合には、現在までに完了した設計情報をD社に提供しなければならない。

またS社は、D社とは別のOEMであるP社に向けてエンジニアリング及び開発活動を進めているが、P社が改めて作業をやり直さなくても済むように、詳細な進捗度に関する報告書を定期的に提供しなければならない。

D社とP社の双方とも、S社がプロジェクトを完了できない場合、又は契約が解約される場合にはプロジェクトをS社以外のサプライヤーに移すことができる。

S社は実際に開発しているノウハウ又は知的財産をD社とP社に移転する。これらの活動が別個にあたと判断される場合には、独立した履行義務として会計処理すべき、約束した財及びサービスにあたる（下記を参照）。

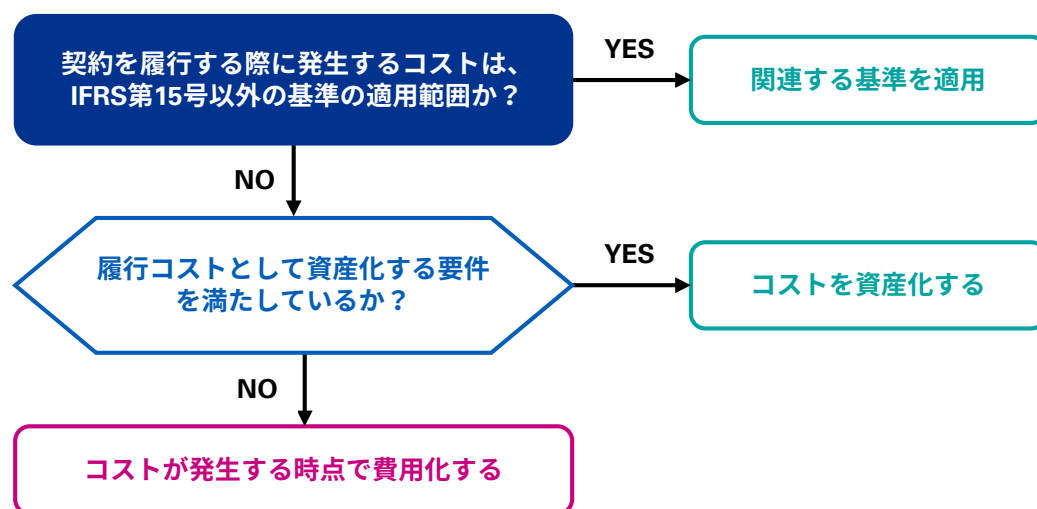
これらの活動が独立した履行義務になる場合、S社は取引価格の一部を当該履行義務に配分する。しかし、S社が強制可能ではない将来の注文を通じて、開発コストを部分的にしか補填されない場合、これらの契約によってS社に損失が生じる可能性がある。

### 契約を履行するためのコスト

顧客との契約を履行するためのコストが他の基準（たとえば、棚卸資産、無形資産又は有形固定資産に関する基準）の範囲に含まれない場合、企業は、履行コストが以下の要件のすべてに該当する場合にだけ、資産を認識する。

- 当該コストが、既存の契約又は特定の予想される契約に直接関連する。
- 当該コストが、将来に履行義務を充足するために使用される企業の資源を創出又は増価させる。
- 当該コストの回収が見込まれる。

契約を履行するために発生するコストが他の基準の範囲にあたる場合、企業は当該他の基準を用いてそれらを会計処理する。





## このアプローチは既存の要求事項とどのように異なるのでしょうか？

IFRS第15号は、企業は、要件を満たす場合には「予想される」契約に直接関連している履行コストを資産化しなければならないと定めています（訳注：IFRS第15号第95項(a)）。これは、契約を獲得する前に発生するコストは、契約が獲得される「可能性が高い」場合には契約コストとして認識する、というIAS第11号の考え方に類似しています。なお、「予想される (anticipated)」という用語は、契約が獲得される「可能性が高い (probable)」という用語と同じであることをIASBとFASBが意図しているのは明確ではありません。

IAS第2号「棚卸資産」は、収益が一時点で認識される財又はサービスの販売に関する多くの契約に関し、引き続きあてはまります（セクション7を参照）。



## 新しい要求事項の適用

### 生産前のコストが資産化できるかどうかの判定

自動車部品サプライヤーが、エンジニアリング及び開発活動から生じる知的財産の権利を支配している場合、当該活動を履行する際に発生するコストは、多くの場合、IAS第38号「無形資産」の適用対象となります。その場合、サプライヤーは、自己創設の無形資産が資産化の要件を満たすか否かを評価する必要があります。IAS第38号が特定のコストから生じる資産の認識を認めない場合、当該コストをIFRS第15号に従って履行コストとして資産化することはできません。

つまり、エンジニアリング活動を遂行する際に発生する特定のコストにIAS第38号その他の基準が適用されない場合に限り、サプライヤーは、これらのコストがIFRS第15号第95項の資産化要件を満たすかどうかを検討することになります。



### 例 - セットアップ・コスト

自動車部品サプライヤーS社は、OEMであるL社向けに、高度にカスタマイズされる部品を生産する大規模プロジェクトに着手する。L社との契約は、プロジェクト期間全体を通じて発注される部品の最低額を保証している。部品の生産に入る前にS社は以下を実施する。

- L社とのプロジェクトのような大規模なプロジェクトを管理できるようにする、新しい基幹系情報システム（ERPシステム）を開発する。
- 新しいERPシステムを使用する従業員を訓練する。
- 部品の生産に必要な情報を含んだL社のデータベースの一部をデータ移行しテストするテクノロジー・プラットフォームを構築する。

ERPシステムはS社の知的財産とみなされ、将来のプロジェクトを管理するために使用可能である。テクノロジー・プラットフォームがL社に移転されることはなく、独立した履行義務であるとみなされることはない。したがってS社は、これらのセットアップ・コストは基本的に、契約を履行する活動に関連するが、財又はサービスを顧客に移転するものではない、と結論付ける。S社は以下のように会計処理する。

コストの種類	会計処理
ERPシステム	IAS第38号に従って資産化
従業員の訓練	S社は、従業員から生じる経済的便益に対する支配は不十分であり、したがって訓練コストをIAS第38号に従って資産化することはできないと判断する。
テクノロジー・プラットフォーム	このコストは以下に該当することから、IFRS第15号に従って資産化する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>- L社との契約に直接関連する。</li> <li>- 将来における履行義務の充足、すなわち部品の生産に使用される資源を創出又は増価させる。</li> </ul> プロジェクトの期間にわたり回収が見込まれる。

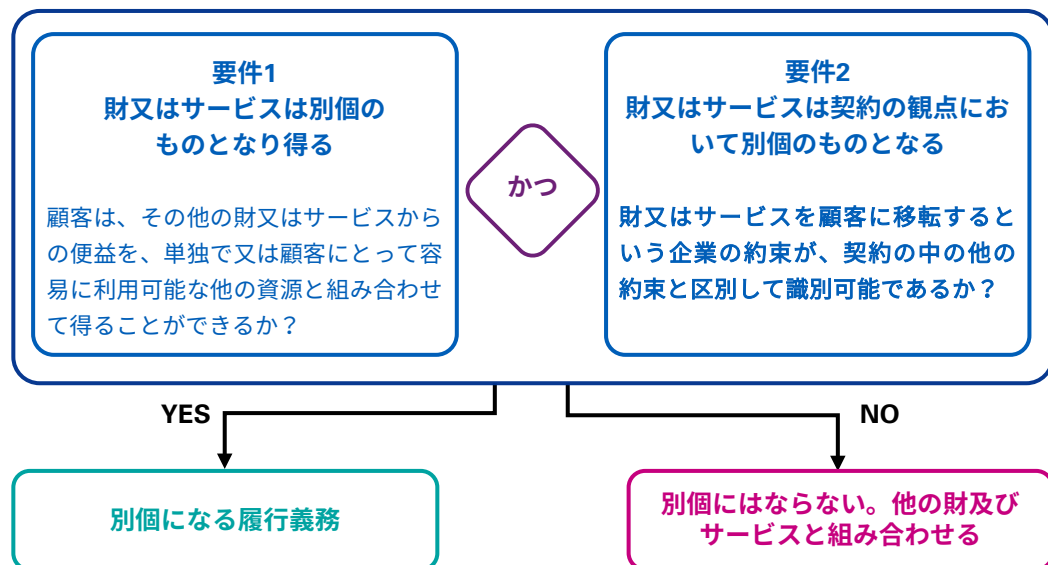
資産化されたソフトウェアの原価は、IAS第38号に従って会計処理します。IFRS第15号に従って資産化されたコストは、償却及び減損に関する要求事項の対象になります。これらの要求事項は、KPMGの公表物 [Revenue Issues In-Depth](#) の第6章の3及び第6章の4で詳しく解説しています。

### 履行義務の識別

「履行義務」は、収益の認識上の会計単位です。企業は、顧客との契約に約束された財及びサービスを評価し、以下のいずれかを履行義務として識別します。

- 別個となる財又はサービス（又は財もしくはサービスの束）
- ほぼ同一で、顧客への移転パターンも同じである一連の別個の財又はサービス。すなわち、一連のそれぞれの別個となる財又はサービスが一定の期間にわたり充足され、進捗を測定するのに同じ方法が用いられる（セクション7 生産フェーズ を参照）。

契約締結時点で、企業は約束した財又はサービスを評価して、いずれの財又はサービス（又は財又はサービスの束）が別個となり、履行義務を構成するのかを判断します。



財又はサービスを移転する約束は、契約に明記されていることもあれば、企業は財又はサービスを移転する、という有効な期待を抱かせる従来の実務慣行によって黙示される場合もあります。財又はサービスを顧客に移転しない活動は、別個の履行義務ではなく、この分析には含まれません（上記を参照ください）。

これらの要求事項は、KPMGの公表物 [Revenue Issues In-Depth](#) の第5章の2で詳しく解説しています。



### このアプローチは既存の要求事項とどのように異なるのでしょうか？

現在のIFRSは、取引に独立した識別可能なコンポーネントが含まれるかどうかに関し、限定的なガイダンスしか示していません。しかし、KPMGは、企業はIFRIC第18号「顧客からの資産の移転」の判定を類推適用して、顧客にとってコンポーネントは独立した価値を有しているか、その公正価値は信頼性をもって測定できるか、を検討すべきであると考えています。

IFRS第15号は、一定の状況では一連の財又はサービスを一つの束として会計処理することをはじめ、コンポーネントの識別に関するガイダンスを新たに定めています。このガイダンスは、すべての収益取引に適用されます。現在の実務に比べて、財又はサービスを束ねたり、束ねたものを外したりする頻度が増えます。



### 新しい要求事項の適用

#### 生産前の活動が独立した履行義務に該当するのかの判定

多くの場合、自動車部品サプライヤーは、非常に複雑かつ特化した複数ユニットの部品を納品する契約をOEMと締結します。契約条件により、サプライヤーは、相当な時間や労力を要する生産前の活動を実行しなければならない場合があります。

生産前の活動が契約の観点から「別個」であるかどうかを判定するには判断が求められます。かかる判断の際には、当該活動と部品の関係、すなわち約束の統合、変更又は相互依存性の水準、を考慮する必要があります。

上記の判断を行使する場合、サプライヤーは、OEMへの約束の内容が以下のいずれに該当するのかを考慮する必要があります。

- OEMの仕様に基づき、契約に定める部品について、カスタマイズされた製造プロセスを確立し提供する。
- 同一又は他のOEMとの複数の契約に向けて、財を製造するために使用できる製造プロセスの開発に関与する。

OEMが最低限の数量の部品を購入することを確約しない場合、部品の納品に関する（法的な）強制力のある権利と義務は存在しません。したがって、それらは分析に含めることができません。生産前の活動の後の発注書が以下に該当するか否かについては、判断が求められます。

- 生産前の活動を提供する契約と結合される（セクション2を参照）
- 原契約の変更として扱われる（セクション8を参照）
- 独立した契約として分析される

この判断にあたり、サプライヤーは、発注書が生産前の活動とは別個となる財又はサービスに対するものなのか、発注された財の価格は独立販売価格に見合うかどうか、を検討する必要があります。

### 例 - 生産前の活動は別個のものではない

自動車部品サプライヤーS社は、OEMであるB社が開発している新製品に関して、専用コンポーネントの試作品を供給する契約を同社と締結する。当該コンポーネントは新技術に基づくもので、その供給には、広範な生産前エンジニアリング活動を必要とする。契約に従ってB社はS社の活動から生じる知的財産に対する権利を有し、S社は、製品の他の部品の開発に向けてB社が要求する、開発プロセスに関する定期報告を行う義務を負う。

B社は、合理的な総利益を含むエンジニアリング活動のコストに関し、S社に補填することを保証する。しかし、B社は、部品の最低限の数量の確約には同意していない。契約後の発注書で、独立販売価格に従って価格が決められることになる。したがって、S社は、契約には追加的なコンポーネントを製造する約束が含まれていないことに留意する。さらにS社は、契約は、割引価格でコンポーネントを購入する重要な権利をB社に提供するものではないと結論付ける（セクション6 価格決定の取決め - 顧客のオプション を参照）。

S社は、生産前活動から生じるノウハウをB社に実質的に移転することになると結論付ける。そこでS社は、B社との契約について、次の2つの約束を識別する。

- 生産前エンジニアリング活動
- コンポーネントの試作品の生産

### 別個のものとなり得る

S社は契約における約束を評価し、約束した財及びサービスのそれぞれが別個のものとなり得ると判断する。それは、B社が、他のサプライヤーが提供する容易に利用可能な製造サービスを用いて、生産前活動から創出される知的財産から便益を得ることができるからである。S社はまた、B社に移転した知的財産を用いて試作品を製造することもできる。

### 契約の観点において別個か

生産前の活動と試作品の生産が、契約の観点において別個のものかどうかを判断する際に、S社は、エンジニアリングと開発プロセスの成果が試作品の構造の大部分を決定づけることになるので、生産前の活動と試作品の生産には相関性が存在することに留意する。S社はまた、B社に対する約束の内容は、仕様に従ってカスタマイズされた試作品を組み立ててB社に提供することであることにも留意する。したがって、S社は、生産前の活動と試作品の生産は単一の履行義務であると結論づける。



### 例 - 契約後の発注書

前例の続きとして、生産前プロセスが完了する前に、OEMであるB社は、自動車部品サプライヤーS社に5つのコンポーネントを発注する。以下の2項目について判断が求められる。

- 発注書は、原契約の変更として会計処理されることになるのか
- コンポーネントの製造は、試作品の生産に係る履行義務とは別個のものか否か

この評価の一環として、S社は、コンポーネントの製造などのS社の活動の変更が、契約における試作品の製作等のその他のすべての活動に影響を及ぼし得るかの観点から、全体のプロジェクトにおける様々な活動が、相互に依存又は関連する度合いを検討する。



## 4

## 金型の手配

### 概要

金型契約とは通常、自動車部品サプライヤーが、OEMが発注する特注部品の生産に使用される金型を組み立てるか受領する、OEMと自動車部品サプライヤーの間の契約又は供給基本契約をいいます。通常、かかる金型はOEM特有のものであり、他の顧客が使用することはできません。金型の契約は、次のように多様です。

- 開発: サプライヤーが（自社で又は下請業者を通じて）金型を開発する場合もあれば、OEMが開発する場合もあります。
- 支払条件: OEMが、部品の対価とは別個に、金型に対する対価を支払う契約もあります。また、金型のコストが、金型の開発後に発注される部品の価格によって回収される契約もあります。後者の場合、回収は黙示的となる場合もあれば、契約に部品ユニット当たりの金額として明記される場合もあります。
- 所有権: 金型の所有権又は関連する知的財産の所有権は、OEMに移る場合もあれば、サプライヤーにより留保される場合もあります。金型の所有権は、単なる防御手段である場合も、金型に対する実質的な権利をOEMに付与する場合もあります。

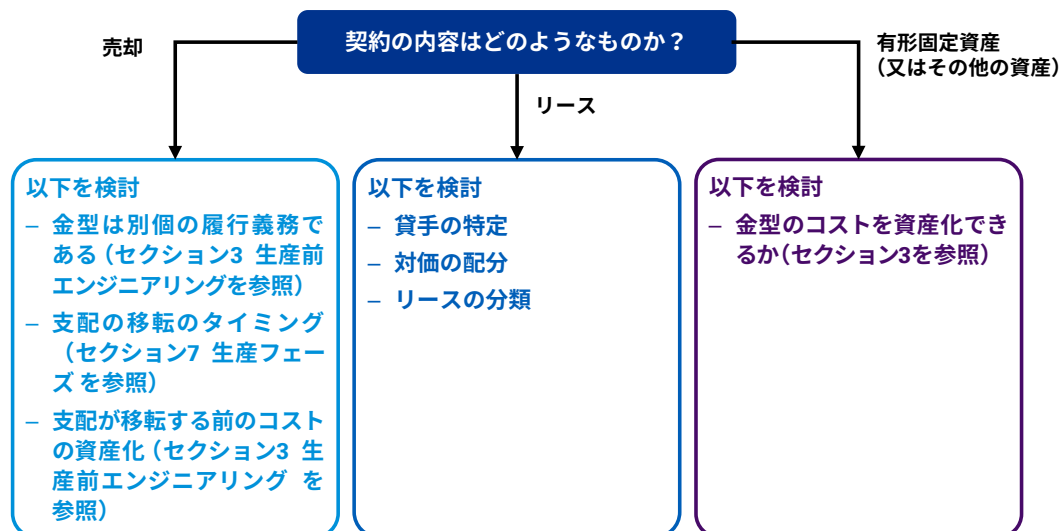
サプライヤーは通常、金型の維持保管の責任を担い、金型はサプライヤーが生産プロセスで使用できるようにサプライヤーの手元に現物が保管されます。一般的に金型は耐用年数にわたり使用され、重要な残存価値が残ることはありません。別のサプライヤーが、その生産プロセスで同じ金型を使用する可能性は低いからです。個々の金型の耐用年数が、プロジェクトの年数より短くなる契約もあり、かかる場合には通常、取替用の金型が要求されます。取替用の金型に関する契約は、実務では多岐にわたります。

金型契約を会計処理する際に、サプライヤーは以下を判定します。

- 契約は、製造プロセスで使用される自己の有形固定資産（若しくは他の資産）の売却、リース、又は開発に関する契約か
- 契約は、リースを含むかどうか。含む場合には、貸手の特定及びリースの分類
- 当該契約はIFRS第15号の適用対象かどうか。適用対象である場合、サプライヤーが製造した金型はOEMに移転されるのか
- 金型がOEMに移転される場合、それは独立した履行義務になるか否か（セクション3 生産前エンジニアリングを参照）、及び支配の移転の時期（セクション7 生産フェーズを参照）
- サプライヤーが製造した金型がOEMに移転されない場合、金型のコストの資産化は、IAS第16号「有形固定資産」、IFRS第15号、他の基準のいずれに従って行うのか（セクション3 生産前エンジニアリングを参照）
- OEMが製造した金型は、サプライヤーに売却されるのか、それともリースされるのか

上記の検討事項は、取替用の金型を提供する契約にも適用します。

下記フローチャートは、金型契約の適切な会計処理を判定する際の重要な検討事項について説明しています。



## IFRS第15号の規定

### 部分的にIFRS第15号の適用範囲内となる契約

顧客との契約には、部分的にIFRS第15号が適用され、残る部分には他の基準が適用される場合があります。当該他の会計基準が、契約をどのように区分し、当初測定すべきかを定めている場合、企業はまず、それら基準の要求事項を適用します。たとえば、IFRS第16号「リース」に基づく、契約にリース構成部分と非リース構成部分が含まれていると判断される場合、リースの借手は契約の対価を、以下を基準にリース構成部分に配分します。

- リース構成部分の相対的独立価格
- 非リース構成部分の独立価格の総額

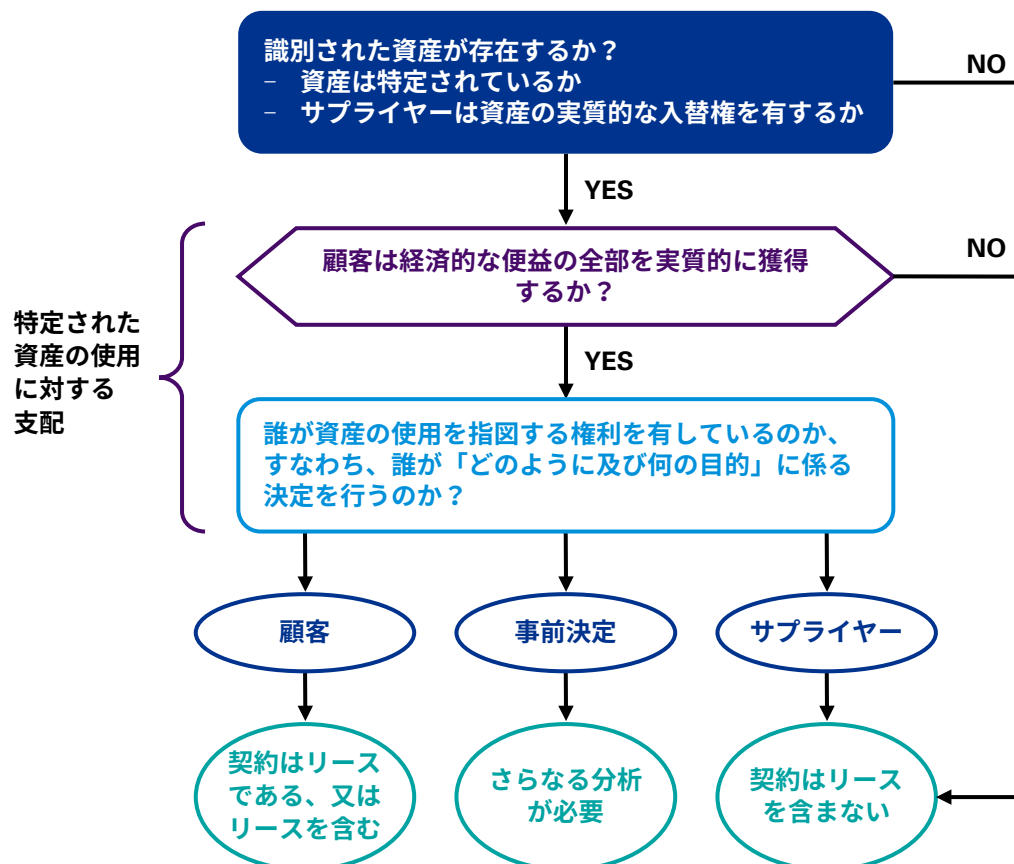
貸手は、契約における対価を、IFRS第15号の要求事項、すなわち各構成要素に含まれる財及びサービスの独立販売価格に従って配分します。

他の会計基準が、IFRS第15号の適用範囲外の契約の構成部分をどのように区分し、当初測定するかを定めていない場合には、企業はIFRS第15号の収益基準を類推適用して、契約の別個に識別された部分を、区分し当初測定します。次のフローチャートは、IFRS第15号が部分的に適用される契約の会計処理を判定する際の重要な検討事項について説明しています。

これらの要求事項は、KPMGの公表物 [Revenue Issues In-Depth](#) の第4章の3で詳しく解説しています。

## 契約がリースを含むかどうかの判断

リースとは、資産（原資産）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部分をいいます。IFRS第16号「リース」に従ってリースの定義を適用する際に考慮すべき重要な要因は、以下のとおりです。



これらの要求事項は、KPMGの公表物 [Lease Definition](#) で詳しく解説しています。

### 新しい要求事項の適用

#### 金型契約の内容

金型契約の内容、すなわち自動車部品サプライヤーが金型をOEMに販売するのか、リースするのか、それとも自己の資産として開発するのかについては判断が求められます。というのも、法律上の形態をみても契約の実質がわからない場合があるからです。金型に対する支配がOEMに移転する場合、当該契約にはIFRS第15号が適用されます。契約はIFRS第16号が適用されるリースにもなり得ますし（下記を参照）、IAS第16号が適用される自己の有形固定資産の開発にもなり得ます。

リース基準と収益認識基準は、詳細分析及び表示・開示に関する要求事項が異なりますが、会計処理が同様の事項もあります。たとえば、金型契約で、金型のOEMへのファイナンス・リースとなる契約と、金型のOEMへの一時点での売却となる契約です。

上記のケースでは、金型に対する支配がOEMに移転される時点（IFRS第15号）とOEMに対する金型のファイナンス・リースの開始時点（IFRS第16号）が同様になる可能性があります（下記を参照）。また、サプライヤーは、OEMへの金型のオペレーティング・リースとなる金型契約と、金型がサプライヤーの有形固定資産となる金型契約について、ほぼ同様の会計処理を行うこととなります。

### サプライヤーが生産する金型 – 販売

金型の法律上の所有権が、サプライヤーからOEMに移転する金型契約もあります。法律上の所有権の移転に加え、その他の事実及び状況によって、金型の支配がサプライヤーからOEMに移転しており、販売が生じていると示唆される場合があります。

たとえば、契約上の制限（独占契約など）又は技術的な制約により金型はOEMの部品を生産するためだけに使用できる場合や、契約により金型の開発に関しサプライヤーが直接的に補填される権利、又は最低限の発注数量や解約違約金などを通じて間接的に補填される権利が確立している場合などです。

サプライヤーが、金型契約は財の販売であると判断する場合、IFRS第15号を適用します。その場合、サプライヤーは、他のエンジニアリング及び開発活動の際と同様の判断を適用することになります（セクション3 生産前エンジニアリング を参照）。特に、サプライヤーは以下を判断します。

- 活動が財又はサービスをOEMに移転するか
- 金型の生産が独立した履行義務になるか
- 金型に対する支配の移転の時期（セクション7を参照）
- 金型に対する支配がOEMに移転される前に金型の開発及び製造に際して発生したコストが、IAS第2号、IAS第16号、IFRS第15号、その他基準に従って資産化できるか

## サプライヤーが生産する金型 - リース

金型契約がリースを含むかどうかを判断するには、以下の要因を検討します。

要因	説明
一定の期間にわたり使用することから生じる経済的便益を実質的に全て得る権利	契約上の制限（独占契約など）又は技術的な制約のいずれかにより、金型が単一のOEMの部品を生産するために限り使用できる場合、それは、OEMが、契約期間全体を通じて金型の使用から生じる経済的便益を実質的に全て得る権利を有していることを示す。
金型の使用を指図する権利	カスタマイズされた金型の使用方法及び使用目的を誰が支配しているのかについては判断が求められる。カスタマイズされた金型の使用方法及び使用目的を支配する権利の決定、すなわち、金型の使用に由来する経済的便益に著しい影響を及ぼす決定の例としては以下が挙げられる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>- いつアウトプットを製造するかを変更できる権利</li> <li>- アウトプットを製造するか否か、及びアウトプットの量を変更できる権利</li> <li>- どこでアウトプットを製造するかを変更できる権利。これは、サプライヤーが複数の製造施設を有し、部品の製造場所について実質的な決定を行うことができる場合、例えば製造場所を契約上で定めていない場合にのみ該当する。</li> </ul>
事前の決定	「自動的に」履行される金型契約は「まれ」である。部品を供給する契約の大半は、一定程度の意思決定、たとえば生産プロセス及び生産水準に関する意思決定を伴うからである。

## 開始

金型契約がリースを含む場合、当該リースはリースの開始時点、すなわち、金型が使用可能になる時点で会計処理されます。IFRS第16号によると、リースの開始前に金型の組立又は設計に関するコストがサプライヤーに発生する場合、関連する他の基準、例えば棚卸資産や有形固定資産に関する基準に従って会計処理することになります。金型が使用可能になった時点で、契約から識別されたリースは、リースの分類に従って会計処理されます（下記を参照）。

## リースの分類

サプライヤーが金型をOEMにリースしていると結論付ける場合、当該リースの分類を検討する必要があります。金型の公正価値の相当部分がOEMの任意購入を通じてのみ回収されると予想される場合、すなわち契約によって直接的には回収されず、また、契約による最低限の発注数を通じて回収される保証もない場合には、当該リースはオペレーティング・リースに分類されます。

オペレーティング・リースでは、サプライヤーは生産した金型を自己の有形固定資産として会計処理します（下記を参照）。サプライヤーは、リースに配分されるOEMからの支払いをオペレーティング・リース収益として認識します。リース収益は、顧客との契約から生じる収益とは区別して開示します。

ファイナンス・リースでは、サプライヤーは、リースの開始時点で金型の認識を中止します。この会計処理の結果は、IFRS第15号が適用される一時点での販売取引と同じになります。

## サプライヤーが製造する金型 - 自己の資産

金型が組み立てられるにつれ、当該金型に対する支配が一定の期間にわたり移転される場合を除き（セクション7 生産フェーズ を参照）、サプライヤーは、金型の組立中に発生したコストを、該当する基準、例えばIAS第2号、IAS第16号、又はIFRS第15に従って資産化できるかを検討します。金型に対する支配がOEMに移転されておらず、ファイナンス・リースによってOEMにリースされていない場合は、資産化されたコストは減価償却（又は償却）され、関連する基準に従って減損判定を行います（セクション3 生産前エンジニアリング を参照）。

## OEMが製造する金型

カスタマイズされた部品の製造のためにサプライヤーが使用する金型がOEMにより開発製造され、その後でサプライヤーに移転される契約も存在します。上述同様、金型に対する支配がサプライヤーに移転したかどうか、又はリースとして会計処理すべき「金型の使用権」をサプライヤーが有しているかどうか、については判断が求められます。サプライヤーがカスタマイズされた金型に対する支配を取得する場合、又は当該金型をリースする場合には、サプライヤーは、金型それ自体又は金型の使用権が、IFRS第15号が適用される契約に関しOEMから受領する非現金対価（セクション9 OEMからの仕掛品の移転 を参照）に該当するかどうかを検討する必要があります（セクション2 基本契約 を参照）。

## 5

## OEMによる金融支援 – 重要な金融要素

### 概要

OEMが部品に関する前払いを、部品の納品前に自動車部品サプライヤーに行う契約が存在します。プロジェクトの早い段階でなされる支払いは、サプライヤーに対する金融支援にあたる可能性があります。サプライヤーは、対価の支払条件が、OEMとの契約に取引価格の調整を要する重要な金融要素が含まれることを示唆するかどうかを検討する必要があります。

### IFRS第15号の要求事項

重要な金融要素について約束された対価の金額を調整する目的は、収益認識額が財又はサービスの現金販売価格、すなわち、財又はサービスの支配が顧客に移転すると同時に顧客が現金を支払った場合と同じ金額、にてなされるようにすることです。

割引率は、与信を受け取る当事者の信用度を反映します。

実務上の便法として、企業は、契約の締結時点で、顧客の支払いから財又はサービスの移転までの期間が1年未満になると想定する場合には、重要な金融要素の影響について取引価格を調整する必要はありません。

重要な金融要素に関し認識する利息収益及び利息費用は、金融収益及び金融費用に認識します。顧客との契約から生じる収益としては表示しません。

これらの要求事項は、KPMGの公表物 [Revenue Issues In-Depth](#) の第5章の3で詳しく解説しています。



## このアプローチは既存の要求事項とどのように異なるのでしょうか？

### 重要な金融要素がより頻繁に生じるようになります

一般的には、IAS第11号を適用する企業が、金融要素を反映するために収益を調整することはありません。

IAS第18号では、企業は、支払いが繰り延べられ、契約により実質的に金融取引が成立する場合、たとえば顧客が製品の所有権を得てから2年後に合意された販売価格を支払う場合には、対価を現在価値に割引きます。一方で現行のIFRSは、支払いを前倒しで受領した場合に企業は対価を調整すべきかどうかについては何も定めていません。

IFRS第15号は、後払い及び前払いの両方、並びに一時点での支払い及び一定の期間にわたる支払いの両方に適用されますので、同基準に基づくと重要な金融要素が今より頻繁に生じることになると予想されます。特に、契約に一定の期間にわたる履行義務が含まれる場合には、その計算は複雑になる可能性があります。

また、IFRS第15号は、支払いから履行までの期間が12ヵ月未満となる場合には、重要な金融要素であっても企業は会計処理しなくてもよいとする実務上の便法を設けています。この実務上の便法は、契約期間全体を通じた支払いを伴う、一定の期間にわたる契約にも適用されます。



## 新しい要求事項の適用

### 契約が重要な金融要素を含んでいるかどうかの判断

契約が重要な金融要素を含むかどうかを判断するときには、自動車部品サプライヤーは履行から当該履行に対する支払いまでの期間、及び適用される割引率を考慮します。しかし、IFRS第15号は、たとえば顧客が財に対して前払いをする場合や、財の移転の時期が顧客の裁量に委ねられる場合など、一定の状況では契約に重要な金融要素が含まれることはない旨を指摘しています。

収益がある一時点で認識される契約について、考慮すべき期間は、財の支配の移転から支払いまでの期間です。したがって、財の支配の移転とその対価の支払いが乖離する場合、特にその乖離が12ヵ月間を超える場合には、企業は、契約が重要な金融要素を含むかどうかを評価します。

一定の期間にわたる契約についても、その分析は実質的に同じです。しかし、融資にあたる金額は、サプライヤーが契約に従って義務を履行するに従い変化します。顧客に未だ移転していない財の部分についてのみ、融資が依然実行されていることになるからです。



契約価格に照らして後払い及び前払いが収益認識額に及ぼす影響に留意することが重要です。顧客からの前払いは、その入金額より多額の収益が認識されることとなります。サプライヤーは、融資の見返りに低い前払額を受け入れているからです。サプライヤーが金融要素に関連する利息費用を認識する時点で、対応する金額が契約負債または収益として認識されます。反対に後払いの場合には、サプライヤーから顧客への融資を反映しますので、認識される収益額は入金額よりも少なくなり、サプライヤーは入金額と収益との差額を利息収益として認識します。

### 支払いが金融以外の目的を有する限られた例

IFRS第15号は、契約に重要な金融要素が含まれるかどうかを判断する際に、すべての関連する要因を企業は考慮すると述べています。また、金融以外の理由でタイミングに相違が生じるかどうかの検討をはじめ、関連する要因を説明しています。

財又はサービスの約束した対価の金額と現金販売価格の差異が、金融以外の理由で生じるかどうかについては判断が求められます。サプライヤーは、そうした差異が金融以外の理由に起因するか等、すべての関連する事実と状況を考慮します。支払いが財又はサービスの引渡前に行われる場合、通常は、金融以外の理由で差異が生じています。

業界や国にとって一般的な条件に従って支払いが前払い又は後払いで行われても、その主な目的が金融ではない場合があります。たとえば、顧客は、対価の一部の支払いを留保し、契約が成功裏に履行されるか見極めたり、又は特定のマイルストーンが達成される場合にのみ支払いを行うことがあります。こうした支払条件の主な目的は、顧客に金融を提供することではなく、企業がその義務を契約に従って遂行するという保証を得ることです。

IFRS第15号は建設業界における支払いの留保慣行を取り扱っていますが、この概念が他の状況でも適用するかは不明確です。IASBはその再審議中に、企業が受け取る前払い（たとえば、企業が負担した前払いコストを補填すること）について明確に議論し、企業はその前払いについて、貨幣の時間価値の影響にかかる会計処理を免除されない、との決定を下しました。

## 例 – 契約に重要な金融要素が含まれるかどうかの評価

### 固定額の期日前支払い

OEMであるM社は、今後5年間にわたり、固定価格1百万、部品10,000個の納品に関する発注書を自動車部品サプライヤーP社に発行する。契約に従ってM社は全額を前払いで支払う。また、契約には事前決定された部品の納品スケジュールが定められている。P社は、仮に同額の融資を受けて5年間で返済する場合、当該融資の金利は5%になると判断した。

P社は、前払いから最後の部品の納品日までに5年かかり、その金利が5%であることから、契約には重要な金融要素が含まれると判断する。P社は、繰延条件は金融以外の理由によるものであることを示す、いかなる指標も識別していない。

### 納品はOEMの裁量による

OEMであるM社は、自動車部品サプライヤーD社とマスター供給契約（MSA）を締結する。MSAで、M社は5年間で最低10,000個の部品を納品することを確約している。しかし、納品時期はM社の裁量に完全に委ねられる。M社は、最初の10,000個の部品について1,000,000を前払いすることに同意する。追加の部品の発注分については、その納品時に支払われる。

D社は、M社は10,000個の部品について前払いをしているが、部品の移転の時期はM社の裁量に委ねられているので、MSAが重要な金融要素を含むことはない結論付ける。

## 6

## 価格決定の取決め – 顧客のオプション

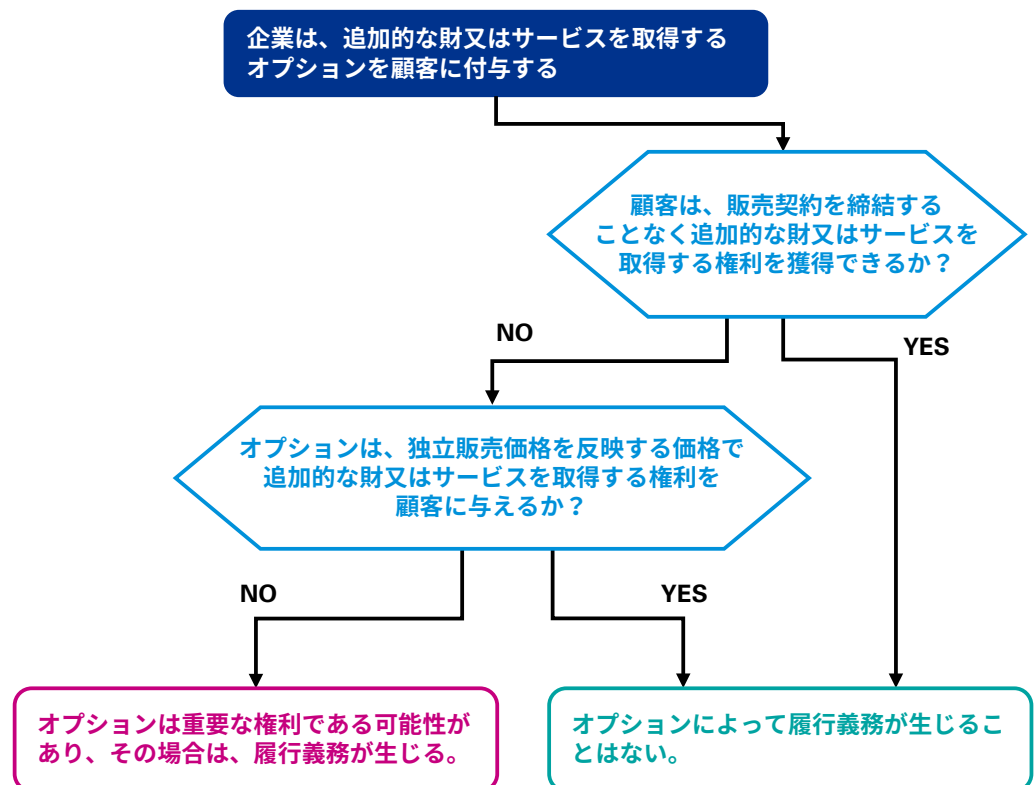
### 概要

一定期間が経過した後、又は発注書が一定の基準を満たした後で、OEMに価格の減額（効率性向上による費用削減）を提案する自動車部品サプライヤーも存在します。価格の減額が実務上の慣行になっている場合もあります。価格の減額によってOEMは、サプライヤーの効率性の向上及び学習曲線に示されるようなコスト削減を享受することになります。こうした減額は、契約上合意されて将来的に又は遡及的に付与されることも、また当事者間の定期的な交渉の結果により生じる場合もあります。「効率性向上によるコスト削減」により、サプライヤーが独立した履行義務として会計処理すべき重要な権利がOEMに与えられるかどうかについて、判断が必要となります。

### IFRS第15号の要求事項

企業が、追加的な財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与するときに、契約を結ばなければ顧客が受け取ることのない重要な権利を提供する場合、当該オプションは契約に定められる履行義務になります。

次のフローチャートは、顧客のオプションが履行義務に該当するかどうかを判断する際の一助となります。



追加的な財又は追加的な財又はサービスについて重要な権利を取得できる「顧客のオプション」の独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合、企業はこれを見積る必要があります。見積りには、顧客がオプションを行使することで得られる値引き（以下の項目について調整後）を反映します。

- オプションを行使しなくても顧客が受け取る値引き
- オプションが行使される可能性

実務上の便法として、顧客が取得する重要な権利に係る財又はサービスが、契約の本来の財又はサービスに類似している場合（たとえば、顧客が契約を更新するオプションを有している等）、企業は、取引価格を、提供が見込まれる財又はサービス及びそれに対応して受領を見込む対価を参照して、オプションとなる財又はサービスに配分することができます。

これらの要求事項は、KPMGの公表物 [Revenue Issues In-Depth](#) の第10章の4で詳しく解説しています。



### このアプローチは既存の要求事項とどのように異なるのでしょうか？

既存の収益認識基準には、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに関するガイダンスを除き、他には顧客のオプションの会計処理に関する具体的なガイダンスは存在しません。オプションについては、収益の減額として会計処理する場合や、費用もしくは別個の納品として会計処理するなど、その実務には現在ばらつきがみられます。したがってIFRS第15号の新しいガイダンスにより、自動車部品サプライヤーが採用する会計処理が変わる可能性があります。



### 新しい要求事項の適用

#### 価格の減額は、変動対価になるか、重要な権利をもたらす可能性があります

価格の減額の仕組みが異なると、取引価格にも異なる影響が生じます。たとえば、契約に従ってすべての購入に価格の減額が適用されると定める基本契約があります。その場合は、数量の閾値を満たした時点で、価格の減額が遡及的に適用されます。価格の減額が将来の購入にのみ適用される契約もあります。その場合は、価格の減額は数量の閾値を満たした時点から将来に向けて適用されます。

閾値が満たされた時点で、契約に従って価格の減額が遡及的にすべての購入に適用される場合、価格の減額は変動対価であることを示しています。自動車部品サプライヤーは、取引価格を算定する際に購入予定数量とその結果生じる値引きを見積もり、契約期間全体を通じて当該見積りを更新します。

また、過去の販売に依存しないその他の価格設定の取決めも、変動対価のガイダンスに従うこととなります。例として以下が挙げられますが、以下に限定されません。

- 黙示的な価格譲歩 – サプライヤーの実務慣行及びその他の関連する事実と状況から、サプライヤーが契約に明示される価格よりも低い価格を受け入れることが示唆される場合には、変動対価に関するガイダンスが適用されます。サプライヤーは判断を行使し、すべての関連する事実と状況に照らし合わせて黙示的な価格譲歩と、OEMの支払不履行リスクすなわち信用リスクから生じる減額の受入れとを峻別します。黙示的な価格譲歩ではなく、OEMとの交渉による価格の減額の場合には、契約変更に該当する可能性があります（セクション8 契約変更及び価格調整 を参照）。
- 時間の経過を基に決定される階層的な価格構造 – 例えば、一定の期間ごとに価格の減額が行われることを定める契約は、価格の減額が販売数量に左右されるものではない場合、変動対価に該当します。

一定の数量である閾値が達成された時点以後の購入には価格の減額が適用される場合、サプライヤーは、契約によって重要な権利が顧客に提供されるかどうかを判断します。重要な権利が存在する場合、当該重要な権利は、取引価格の一部を配分すべき独立した履行義務になります。重要な権利が存在しない場合には、数量に関する閾値が満たされる前に完了した取引について会計処理上の影響が生じることはなく、当該閾値が満たされた後に発生する購入について、減額された価格で会計処理します。

### 学習曲線コスト（習熟に伴い逡減するコスト）の変動が「重要な権利」を表すかどうかについては、判断が求められます

サプライヤーは、特定の数量が生産された後に、学習曲線コストの変動の影響、又はその他の効率化をOEMが同じように享受できるように価格の減額を申し出ることがあります。この価格の減額が重要な権利を表すかどうかを評価するため、サプライヤーは、減額された価格が習熟対象の部品の独立販売価格を表すのか、それとも、値引きが学習曲線コストの低下に比例するものかを判断します。削減された価格が部品の独立販売価格の低下を表す場合には、OEMが従前に発注書を発行していた事実のみを理由に価格の減額が提示されたとしても、OEMには重要な権利は提供されません。

OEMに提供される将来に向けての価格の減額が、重要な権利を移転することになるかどうかについては判断が必要です。下の例は、わずかに異なる事実パターンによって結論が異なってしまうことを説明しています。

### オプションの行使の可能性の見積りは見直しません

追加的な財又はサービスに関する顧客のオプションの独立販売価格を算定する場合、サプライヤーは、顧客が当該オプションを行使する可能性を見積もります。この当初見積りは、オプションの独立販売価格の見積りを構成しますので、事後的に修正されません。IFRS第15号は、契約の締結後において、独立販売価格の変動を反映する目的で取引価格を再配分してはならないと定めています。

顧客のオプション行使の決定、又はそのまま失効させるかの判断は、当該オプションに配分される金額の認識の時期に影響を及ぼしますが、それが取引価格の再配分につながることはありません。

## 例 – 将来に向けた値引き

### シナリオ1 – 将来に向けての値引きが重要な権利を提供しない

自動車部品サプライヤーX社は、様々なOEMが使用する標準的な汎用部品を生産する。X社は新規顧客となるOEMであるM社と、1部品当たり200で部品を製造する2年間のマスター供給契約を締結する。それぞれの部品は、ある一時点で移転される別個の財である。

M社は、最低でも年間500個の部品を購入することを確約する。M社が1,000個超の部品を購入する場合、将来の発注書の価格は将来に向けて1部品当たり150に減少する。これは、X社の学習曲線コストの期待される低減を反映する。

X社は、同様の大きさ及び複雑性の部品について、特定のOEMへの予想される年間の販売数量を基に一律にその価格を設定している。つまり、

- 年間の予想発注数量が1,000個未満の場合、OEMは1部品当たり200を支払う。
- 年間の予想発注数量が合計1,000個超の場合、OEMは通常、すべての調達に関し1部品当たり150を支払う。すなわち、OEMが追加購入しても価格が将来に向けて減少することはない。

他のOEMも同様に将来の価格引き下げなしに、同じような大きさで複雑性の同様の数量の部品について、1部品当たり150の価格で購入できる。したがって別の結論を示唆する定性的・定量的な要因が存在しないかぎり、X社は、将来の購入に関する価格設定についてM社が重要な権利を与えられることはない結論付ける。

### シナリオ 2 – 将来に向けた値引きが重要な権利を提供する

シナリオ1の変型として、自動車部品サプライヤーX社は、M社と同様の将来に向けての価格の減額をすべてのOEMに提供する。すなわち、いずれのOEMも1,000個超の部品を購入するまでは、1部品当たり150で部品を購入することはできない。

価格の減額が、重要な権利をM社に提供するか否かを判定するにあたり、X社は以下に留意する。

- 他の自動車会社に提供される価格の減額と比較するのは適切でない。というのも、すべてのOEMが過去の購入の結果として、将来の値引きを受けられるからである。
- 減額された価格に対する権利は累積され、それがインセンティブとなってM社は将来の購入を行う。これは、過去の購入に組み込まれていた、将来の部品をディスカウントで購入するというオプションにM社は代金を支払ったという事実の定性的指標になる。

したがって別の結論を示唆する定性的・定量的要因が存在しない場合には、X社は、将来の価格の減額により重要な権利をM社に提供すると結論付ける。

M社は第1年度に500個の部品を発注する。X社は、M社が平均で合計1,200個の部品を購入すると見込む。すなわち、M社は200個の部品について値引きを受けることになる予想する。これは、同じような支払いスキームを定めているMSAについての、X社の過去の経験に基づくものである。

X社は、M社が価格の減額を受ける権利を得るのに必要とされる1,000個の部品のうち500個(50%)を購入していることから、将来の部品の値引きに対する権利の50%についてM社が支払いを行っている結論付ける。

X社は、相対的販売価格を基に、取引価格を発注済の部品と将来の値引きに係る重要な権利とに以下のように配分する。

履行義務	独立販売価格	販売価格の割合	価格の配分	計算
部品1	100,000 <sup>2</sup>	95.2%	95,238	(100,000 × 95.2%)
重要な権利	5,000 <sup>3</sup>	4.8%	4,762	(100,000 × 4.8%)
<b>合計</b>	<b>105,000</b>	<b>100%</b>	<b>100,000</b>	

#### 注

- 個々の部品は独立した履行義務であるが、単純化するために、本表では単一の項目として表示している。
- 500個の部品 × 200
- 重要な権利に係る独立販売価格は、次のように計算している。値引販売が予想される部品の数量200×50の値引き (200 - 150) × 将来に値引きを受けるのに必要な数量の50% (500 ÷ 1000)。

### 例 - 基本契約に定められる定期的な価格の引下げ

自動車部品サプライヤーY社は、非常に複雑な部品を供給する3年間の基本契約をOEMであるT社と締結する。各部品は、一時点で移転される別個の財である。

基本契約は、T社による部品の最低購入量を定めていないが、当該契約期間の間に発注される部品の価格は定めている。1部品当たりの価格は毎年、以下のように減少する。

- 1年目: 1部品当たり700
- 2年目: 1部品当たり660
- 3年目: 1部品当たり600

これは、Y社の学習曲線コストの予想される減少を反映する。

基本契約が締結された直後に、T社は50個の部品を発注する。Y社は、この事例では以下に留意する。

- 価格の減額は、時間の経過にのみ依存し、過去の発注に左右されることはない。したがって、当該発注がT社に重要な権利を与えることはない。
- 発注書は、納品される部品について固定の価格を定めている。したがって、契約の対価は変動対価ではない。

T社が次の発注書を発行するとき、Y社は、最初の発注書と結合すべきか (セクション2 基本契約)、さらに契約変更に関するガイダンスを適用すべきか (セクション8 契約変更及び価格調整) を判断する。

## 7

## 生産フェーズ

### 概要

生産前の活動が終了した後、OEMは通常、部品の量産に関する拘束力を有する発注書を自動車部品サプライヤーに発行します。量産フェーズを会計処理する際に、サプライヤーは以下の検討を行う必要があります。

- 収益は一時点の認識となるのか、それとも一定の期間にわたり認識することになるのかを検討する。
- 収益が一定の期間にわたり認識される場合、「一連の」に関するガイダンスが適用されるのかを検討する。
- 収益が一時点で認識される場合、部品に対する支配がOEMに移転される時点はいつかを検討する。

同様の分析が求められる他の契約としては、エンジニアリング・サービス、及びOEMが所有する部品の加工に関する契約などが挙げられます。

### IFRS第15号の要求事項

#### 一定の期間にわたる収益の認識

IFRS第15号は、企業は、以下の3つの要件のうち少なくとも1つが満たされる場合、収益を一定の期間にわたり認識しなければならないと定めています。

以下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す。

1	顧客は、企業が履行すると同時に便益を受領し消費する	エンジニアリング・サービス
2	顧客は、企業が資産を創出又は増価するにつれ資産を支配する	OEM所有の部品の改造
3	企業による履行は、 <ul style="list-style-type: none"> <li>- 企業が代替の用途を有する資産を創出することはなく、</li> <li>- 現在までの履行に対する支払いを受ける権利が存在する</li> </ul>	受注生産部品の量産

これらの要求事項は、KPMGの公表物 [Revenue Issues In-Depth](#) の第5章の5で詳しく解説しています。





## このアプローチは既存の要求事項とどのように異なるのでしょうか？

契約は現在、工事契約の定義を満たす場合には、IAS第11号に従って進行基準で会計処理されています。対照的にIFRS第15号は、個々の履行義務特有の事実と状況に企業が適用する必要のある、新しい表現と概念を用いています。契約条件の微妙な違いであっても、異なる判断につながる場合がありますので、収益の認識時点は現在の実務と比べて著しく異なる可能性があります。



## 新しい要求事項の適用

### 一定の期間にわたる収益認識の要件を自動車部品サプライヤーの契約に適用する

前頁の「一定の期間にわたり」に関する要件のそれぞれが、自動車部品サプライヤーにどのように適用されるかについて、まとめてみます。

- 第1要件は、部品や金型などの有形資産の評価には関連しません。というのも、顧客は、サプライヤーが履行するにつれ即時にこれらの項目の便益を消費することがないからです。しかし、エンジニアリング活動などの、サービスの提供には第1要件が適用される可能性があります。
- 第2要件は、一般的に、OEMの所有する資産に関する作業をサプライヤーが実行する場合に充足されます（セクション9 OEMからの仕掛品の移転を参照）。その作業によって、OEMが支配する資産が創出又は増価されるからです。
- 第3要件は、それによりサプライヤーが収益を一定期間にわたり認識することになる可能性が高いものです。契約解除の場合にサプライヤーが補填を受ける権利を与えているような契約条件が定められている場合に、この第3要件の影響が最も大きくなります。また、この要件は、契約が解約不能な場合、すなわち、契約（又は他の法律）によりサプライヤーが、契約に約定された部品を引き続き製造・販売する権利を有し、OEMがそれらの対価を支払わなければならない場合にも適用されます。

### 第3要件の評価

第3要件を適用する場合、判定の最初の部分の「代替の用途が存在しない」は、通常は、製造された部品は別の当事者に販売できない、という条項が契約に盛り込まれている場合に充足されます。この種の条項は総じて、当該部品に関しサプライヤーに代替の用途が存在しないとみなす十分な理由になります。特化された部品についての「代替の用途の有無」の判定は、契約の締結時にサプライヤーが（たとえば、当該OEMに特有となる設計仕様などにより、）当該部品を他の目的に向けて使用する実務上の能力がない、と判断する場合にも満たされます。

サプライヤーが支払いに対する権利を有しているかどうかの判断はさらに難しいものです。支払いに対する権利は無条件の権利である必要はありませんが、サプライヤーの不履行以外の理由で契約が解約される場合には、強制可能でなければなりません。強制可能性は、契約に適用される現地の法律に鑑み検討する必要があります。当該分析では、サプライヤーにそれらを強制する意図があるかどうかではなく、サプライヤーの法律上の権利に焦点を当てるべきです。

支払いは、履行期間全体を通じて受領可能でなければなりません。サプライヤーが受け取る権利を有する報酬は少なくとも、現在までの履行を補償し、合理的な利益率を含むものでなければなりません。サプライヤーが受け取る権利を有する金額は、契約上の利益に等しいものである必要はありませんが、サプライヤーの期待利益率に合理的に見合うように、又はサプライヤーの資本コストに対する合理的なリターンに基づいて決められる必要があります。たとえば、OEMによる解約の場合にはサプライヤーは解約までに発生したコストのみ回収する権利を有すると定める契約は、権利に合理的な利益率が含まれていないので、支払いに関する権利の要求事項を満たすとはいえません。また、マイルストーン払いも、マイルストーン間の現在までの履行を反映する支払いを受け取る権利をサプライヤーに与えるものではないことから、支払いの権利に関する要求事項を満たすことになりません。

### 例 - 第3要件の適用

自動車部品サプライヤーS社は、100個のハンドルを組み立てる契約をOEMであるW社と締結する。契約条項は、W社がS社の不履行以外の理由で契約を解約する場合は、W社は、現在までに発生したコストに、合理的と考えられる10%の利益を加えた金額をS社に補填しなければならないと規定している。

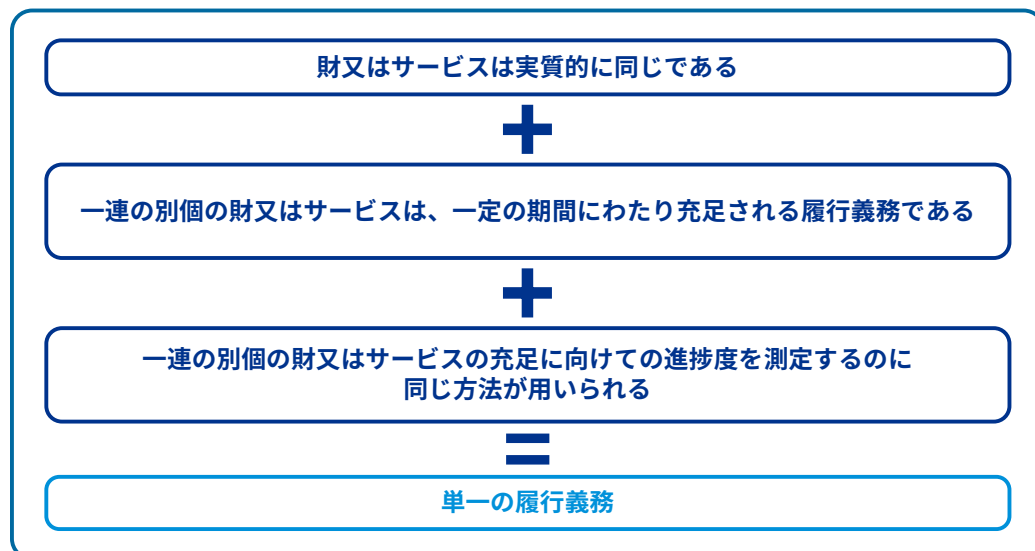
S社は、様々なOEMに向けてハンドルを組み立てている。しかし、W社のハンドルのいくつかのコンポーネントの設計はW社の知的財産と考えられる。したがって、S社は、完成したハンドルを他のOEMに販売することは認められていない。さらに、S社がW社特有のコンポーネントを他のOEMのコンポーネントに置き換えるためには、完成した状態のハンドルの設計をやり直すことになり、その際には著しいコストがS社に発生する。W社は、S社の倉庫を定期的に検査することでこの契約上の制限を強制している。

契約の締結時点で、S社は、個々の完成したハンドルに代替の用途があるかどうかを判断する。S社は、完成したハンドルを別のOEMに仕向ける能力を制限する実質的な契約上の制限が存在すると結論付ける。したがってS社は、ハンドルには代替の用途が存在しないと結論付ける。

さらに、契約条件は、現在までに完了した履行に対する支払い（コストに合理的な利益率を加えた金額）を受け取る権利をS社に与える。したがってS社は第3要件を満たし、資産は代替の用途を有しておらず、S社は組立期間全体を通じて支払いを受け取る権利を有することになるので、収益を一定の期間にわたり認識することができる。

## 一連の財又はサービス

契約に、実質的に同一となる、一連の別個の財又はサービスを引き渡す約定が含まれる場合があります。契約の締結時に企業は、一連の財又はサービスが単一の履行義務であるかどうかを判断します。以下の要件が満たされる場合は、単一の履行義務になります。



これらの要求事項は、KPMGの公表物 [Revenue Issues In-Depth](#) の第5章の2.3で詳しく解説しています。



### このアプローチは既存の要求事項とどのように異なるのでしょうか？

既存の要求事項には、「一連の」に関するガイダンスに相当するものはないため、工事契約の定義を満たすか、又はサービス契約になる場合には、契約は「一定の期間にわたり」会計処理されます（上記を参照）。

IAS第11号には、工事契約をどのような場合にセグメント化しなければならないのかに関する具体的なガイダンスが定められています。IAS第11号に従ってセグメント化されていた契約につき、当該セグメントが単一の履行義務として扱われる一連の別個となる財又はサービスに該当するか、再評価する必要があります。



### 新しい要求事項の適用

#### 「一連の」に関するガイダンスは、要求事項であり、オプションではありません

自動車サプライヤーについて、「一連の」に関するガイダンスは、単一の種類の資産に関し複数のユニット（たとえば、収益が一定の期間にわたり認識される、極めて高度にカスタマイズされた100個の部品）を組み立てる契約に最も関連します。

「一連の」に関するガイダンスの適用は任意ではありません。要求事項が満たされる場合、その一連の財又はサービスは単一の履行義務として取り扱われます。また、「一連の」に関するガイダンスを適用するためには、契約期間にわたり財が連続して納品される、又はサービスが連続して履行される必要はありません。納品・履行は間隔が空くことも重複することもあります。それが「一連の」に関するガイダンスを適用すべきかどうかの判断に影響を及ぼすことはありません。

### 学習曲線が収益に影響を及ぼす可能性

学習曲線にしたがって単位コストが時間の経過とともに逓減するような契約では、「一連の」に関するガイダンスは収益に影響を及ぼす可能性があります。「一連の」に関するガイダンスが適用され、サプライヤーが発生原価により進捗を測定する場合、収益と費用は、最初のユニットが生産される契約初期において、より多く認識されることとなります。一連のユニットのうち初期に生産されるユニットに発生するコストが、コストの総額に対しより大きな割合を占めるからです。

### 例 - 一連の別個の財

自動車部品サプライヤーS社が、1センサー当たり固定価格200で特別なセンサーを生産するマスター供給契約を、OEMであるC社と締結する。契約後にC社は、1,000個のセンサーに関する解約不能な発注書を発行する。マスター供給契約及び発注書は、IFRS第15号が適用される契約を構成する。S社は、センサーは高度に統合されておらず、S社が重要な統合サービスを提供することもないので、各センサーは別個とすることが可能であり、契約の観点からも別個であると結論付ける。またS社は、当該契約は収益を一定の期間にわたり認識する要件を充足すると判断する。

S社は、以下の理由で「一連の」に関するガイダンスを契約に適用する。

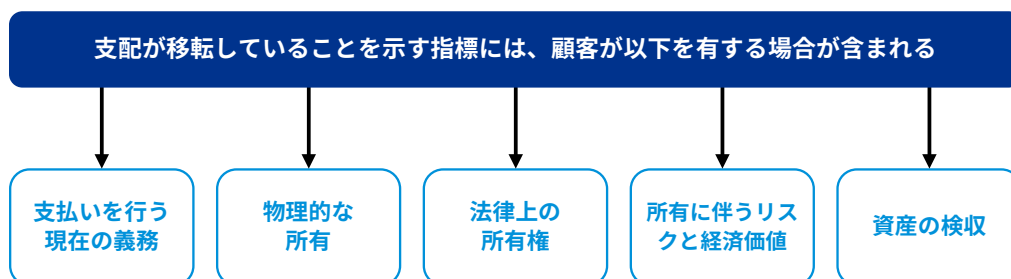
- 1,000個のセンサーは全部同じ設計である
- 「一定の期間にわたり」の要件を満たす
- 各センサーは均質に製造されることから、進捗度の測定値は同じである

したがって1,000個のセンサーは、取引価格200,000で、収益が一定の期間にわたり認識される単一の履行義務として会計処理される。

S社は、最初のユニットの生産では著しい学習曲線コストが発生すると見込む。したがって、S社が履行義務の進捗度を発生原価によって測定する場合、初期に生産されるユニットについて認識する収益は、1センサー当たり200を上回り、後期に生産されるユニットの収益は、1センサー当たり200を下回ることになる。

### ある一時点での支配の移転

履行義務が一定の期間にわたり充足されない場合、企業は、財又はサービスの支配を顧客に移転する時点で収益を認識します。IFRS第15号は、いつの時点で支配の移転が起こるかを示す指標を説明しています。



IFRS第15号はまた、委託販売契約及び請求済未出荷契約に関する具体的な適用指針も定めています。これらの要求事項は、KPMGの公表物 [Revenue Issues In-Depth](#) の第5章の5で詳しく解説しています。



### このアプローチは既存の要求事項とどのように異なるのでしょうか？

現在はIAS第18号が適用されている財の販売から生じる収益は、企業が所有に伴う重大なリスクと経済価値を移転するタイミングで認識されます。このアプローチによるとIFRS第15号とは異なり、支配が移転する時点ではなく、リスク及び経済価値が移転する時点で収益が認識されます。したがって、収益が認識される時点が、IFRS第15号では変わる可能性があります。



### 新しい要求事項の適用

#### 一部の引渡契約の会計処理が変わる場合があります

自動車部品サプライヤーが、所有に伴う重大なリスク及び経済価値をOEMに移転していない場合、収益は認識されません。製品販売について、リスク及び経済価値が移転しているかどうかの分析にあたり、通常は出荷条件（インコタームズ）を考慮します。たとえば、製品の納品条件がOEMの現場での引渡となる場合、法律上の所有権は、製品が物理的にOEMに引き渡された時点でOEMに移ります。製品がOEMに「本船渡し条件（FOB）」で出荷される場合、法律上の所有権並びにリスク及び経済価値は通常、製品が輸送会社に引き渡された時点でOEMに移転したとみなされます。

会計処理が変更になる可能性がある引渡契約の例としては、サプライヤーがFOBで製品を出荷し、その輸送中に製品が損傷した場合には無償交換するか代金を請求しない、という事業慣行をサプライヤーが歴史的に採用している場合などが挙げられます（シンセティックFOB仕向地契約）。

現在のガイダンスでは、収益認識は製品がOEMに引渡しされるまでは行われません。それは、FOB出荷地点での引渡条件を充足していても、所有に伴うリスク及び経済価値はOEMに移転していないからです。しかしIFRS第15号では、重大なリスク及び経済価値が移転しているかどうかは、支配の移転の指標のひとつに過ぎません。サプライヤーがすべての指標を評価することで、移転の時期が異なることもあります。法律上の所有権の移転も支配の1つの指標にすぎませんので、支配がいつの時点で移転しているかに関する結論は契約の事実及び状況に左右され、異なる可能性があります。

サプライヤーが、支配の移転は製品出荷時点で発生すると結論付ける場合、サプライヤーはIFRS第15号に従って、実務上、2つの独立した履行義務を検討します。すなわち、製品自体を移転する履行義務と、財が輸送中に損傷を受けた場合の損失リスクを補償する待機債務が生じるかどうかです。後者の補償についても独立した履行義務が識別される場合、収益のうち財の販売に配分された部分のみが出荷日時点で認識されます。

サプライヤーは事実及び状況を考慮し、資産の所有に伴う重大なリスク及び経済価値が移転しないこと、よって次のどちらかに該当するかについて、判断を行使する必要があります。

- 資産の支配はOEMに移転していない。
- サプライヤーは、その他の独立した履行義務を有している。

### 例 - 委託契約

OEMであるC社は、自動車部品サプライヤーS社に対し、予定生産計画に基づいて事前に決められた数量のブレーキランプ用電球をC社の倉庫に納品するよう要求する。しかし、電球に対する法律上の所有権及び支払いに対する権利は、部品が倉庫から出庫されC社の組立ラインに移された時点でのみ発生する。

また、S社が生産するブレーキ電球は他のOEMにも販売することができ、S社は、C社に当該部品の返還を求め、又は当該部品を別のOEMに納めるよう要求できる契約上の権利を有している。またS社は、C社が返還する過剰な電球を引き受ける義務も有する。

- S社は以下の理由で、電球に対する支配は、C社の倉庫への納品時点ではC社に移転していないと判断する。
- C社は、組立ラインに移されるまでは、電球の支払いに無条件の義務を負っていない。

S社は、C社が車両に設置する前であればいつの時点でも電球を別のOEMに移転するようC社に要求できる。

S社は、電球の支配は、C社の組立ラインに移される時、すなわちC社がS社に支払いに関する無条件の義務を有し、財を返還すること又は移転することを要求されなくなった時点で移転すると判断する。

なお、電球が保管されるC社の倉庫内の具体的な場所は契約上、特定されていない（また黙示的にも特定されていない）。したがってS社は、契約は部品保管場所に係るリースを含んでいないと結論付ける（セクション4を参照）。

### 例 - 委託契約ではない

OEMであるD社は、D社の車両向けフロントガラスを納品する契約を、自動車部品サプライヤーS社と締結する。契約によりS社は、契約期間にわたり最低限の数量のフロントガラスをD社の倉庫に維持しなければならない。D社の倉庫に納品された時点でS社は（棚卸のとき以外）フロントガラスにアクセスすることができなくなる。またS社は、フロントガラスの返還又は別のOEMに仕向けることを要求できる権利を有していない。

フロントガラスの価格は、D社の倉庫に納品された時点で決定される。S社には、D社の組立ラインに移されたとき、又は納品から6週間経過したとき、のいずれか早い時点でフロントガラスの支払いに対する権利が生じる。

D社の倉庫に保管されている間は、D社が保険料及び保管費用を負担する。さらにD社は、損失、盗難もしくは損傷に対する賠償責任も担う。しかしS社は、支払いを受領するまではフロントガラスに対する法律上の所有権を留保する。

法的解釈では、D社が遅滞なく異議を申し立てない場合には、財は検収されたものとみなされる。

S社は、D社との契約は以下の理由で委託契約ではないと結論付ける。

- S社は、D社に対しフロントガラスを返還するよう、又は第三者にそれらを移転するよう要求することができない。
- S社は、フロントガラスが納品された時点で、時間の経過のみに依存する、支払いに対する無条件の権利を有している。D社の行動のみが、支払いの時期に影響を及ぼし得る。フロントガラスに対する支配がD社に移転される時点を判定するには判断が求められる。この例ではS社は以下に留意する。
- S社は、納品した時点でフロントガラスを他の用途に仕向けることができない。
- S社は、フロントガラスの支払いに対する無条件の権利を有している（上記を参照）。
- S社はフロントガラスの法律上の所有権は留保するが、これはD社の支払不履行に対する防御的措置である。
- S社はフロントガラスの物理的な所有をD社に移転している。
- S社は、フロントガラスの所有に伴う重大なリスク及び経済価値、すなわち、価格リスク、需要リスク及び在庫リスクを移転している。
- 法律では、納品後ただちに異議申し立てを行わなければ、D社は倉庫に納品されたフロントガラスを検収したとみなされる。

したがって、S社は、部品に対する支配は倉庫に納品された時点でD社に移転していると結論付ける。

#### 例 - 請求済未出荷契約

自動車部品サプライヤーS社は、支配がある一時点で移転する、標準的な部品をOEMであるB社に販売する契約を締結する。B社は製造施設の建設中であり、製造施設が完成するまでは当該部品を保有するようにS社に要請する。

S社は請求書を発行して返還不可の取引対価をB社から回収し、B社が納品を要請するまで部品を保有することに同意する。取引価格には、S社が部品を無期限に保有することに対する適切な対価も含まれる。部品は完成しており、S社の棚卸資産からは分離され、出荷に向けた準備が済んでいる。S社は、部品を使用することも他の顧客に販売することもできない。B社は、納品日を指定しないまま、納品を遅らせることを要請した。

S社は、請求済未出荷基準に照らしてB社からの要請は実態を伴うと結論付ける。S社はまた、部品の支配はB社に移転しており、B社が納品日を指定していなくても、請求済未出荷基準で収益を認識すると結論付ける。

B社に代わり財を倉庫に保管する義務は、独立した履行義務を表す。S社は、どの程度の期間倉庫保管サービスを提供することになるのかの見積りを基に、倉庫保管という履行義務の独立販売価格を見積もる必要がある。倉庫保管義務に配分される取引価格は繰り延べられ、倉庫保管サービスが提供されるにつれて一定の期間にわたり認識される。

## 8

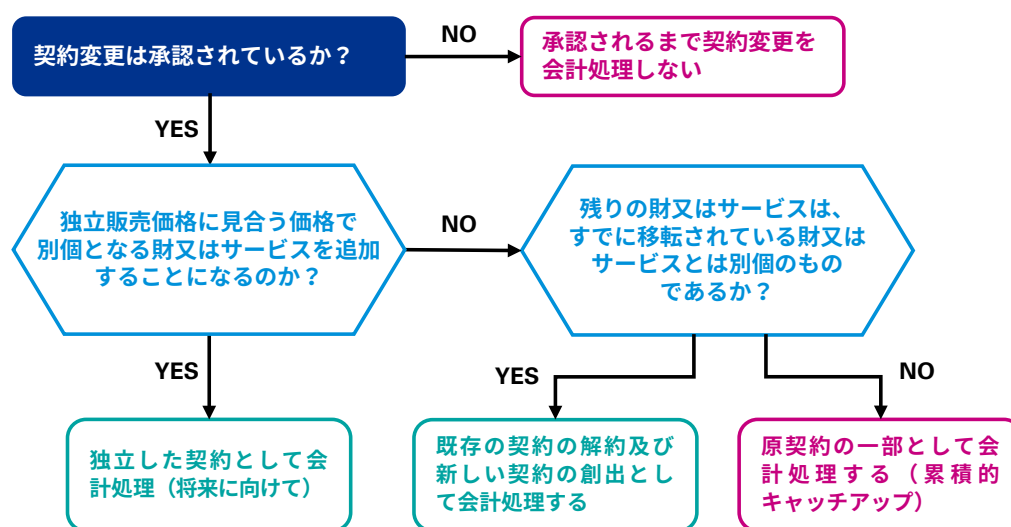
## 契約変更及び価格調整

### 概要

多くの場合、自動車部品サプライヤーとOEMは、プロジェクトの期間を通じて部品の価格及び数量を再交渉します。サプライヤーは、IFRS第15号において契約変更をどのように会計処理するか決定する必要があります。

### IFRS第15号の要求事項

契約変更とは、契約の範囲又は価格、もしくはその両方の変更をいいます。注文変更、単に変更又は修正と呼ぶ場合もあります。下記フローチャートは要求事項の概要を示しています。



契約変更は、それにより契約の当事者の強制可能な権利及び義務が創出される、又は変更になる場合に承認されます。承認は文書や口頭による場合だけでなく、事業慣行により示唆される場合もありますが、法的な強制力のあるものでなければなりません。

これらの要求事項は、KPMGの公表物 [Revenue Issues In-Depth](#) の第7章で詳しく解説しています。





## このアプローチは既存の要求事項とどのように異なるのでしょうか？

### 新しい要求事項はより規範的で、すべての種類の契約に適用されます

IAS第11号はクレーム及び工事契約の変更の会計処理に関する具体的なガイダンス（IFRS第15号には引き継がれていない）を定めていますが、IAS第18号には契約変更に関する具体的なガイダンスはありません。

契約変更の認識、及び変動対価に関するIFRS第15号の要求事項を適用すると、契約によっては収益認識の時期が変わる可能性があります。新しいガイダンスにより収益認識が早まるか繰り延べられるかは、契約の具体的な事実と状況に左右されます。

既存の会計実務に、IFRS第15号におけるより具体的な要求事項を当てはめた場合、実務・会計上の影響が生じる可能性があります。上記フローチャートを参照ください。



## 新しい要求事項の適用

### 一部契約変更の会計処理が変わる可能性

一般的に、収益が一定の期間にわたり認識される単一の履行義務を含むプロジェクトについて、契約変更が契約における既存の財及びサービスとは別個の財及びサービスとなることはありません。たとえば、生産前エンジニアリング・サービスとは別個ではない製造中の試作品の設計変更などです（下記例及びセクション3 生産前エンジニアリング を参照）。そのようなプロジェクトについて、契約変更は通常、原契約の一部として会計処理され、契約変更日時点で累積的なキャッチアップ調整を計上します。

一連の別個の財が単一の履行義務として会計処理される場合（セクション7 生産フェーズを参照）、サプライヤーは、契約変更が当該一連の別個の財（のそれぞれ）から区別されるのかを評価します。一部の企業においては、これにより契約変更の評価が容易になるかもしれません。たとえば、一連の別個の部品10個の提供が単一の履行義務である契約において、契約変更が原契約の履行義務から区別されるかを評価する際には、既存の10個の部品は、他の部品それぞれから別個である前提に基づいて評価を行います。この評価によると、契約変更の影響は将来に反映される会計処理となります。

また、サプライヤーが、未履行の履行義務を伴う従前からの契約を有しているOEMに、新しい発注書を発行するか又は別契約を結ぶ場合、新しい契約は現行契約の変更になるのか、判定する必要があります（セクション2 基本契約 を参照）。

### 例 - 契約変更の評価 - 潜在的なキャッチアップ調整

自動車部品サプライヤーS社は、報酬1,000で新しい部品の試作品を開発し製造する契約を自動車メーカーM社と締結する。S社は、試作品のエンジニアリング及び開発サービス及び製造は、一定の期間にわたり履行される単一の履行義務になると結論付ける。契約上、M社は、開発プロセスが完了した段階で最低限の部品量を購入することを確約していない。ただし契約上、各部品の価格は30と定められており、これは独立販売価格に該当する。

開発プロセスの間にM社は、20個の部品の発注を行う。

当該発注の会計処理を決定する際に、S社はまず、契約変更により別個の財又はサービスが追加されるか否かを判断する必要がある（セクション3 生産前エンジニアリングを参照）。

- 部品が別個となる場合、価格の上昇は当該部品の独立販売価格を反映することから、原契約とは区別して会計処理する。よって、この契約変更は将来に向けて、追加の部品に関する別個の契約であるかのように会計処理される。
- 追加の部品が開発サービス及び試作品とは区別されない場合、S社は、発注を契約変更として会計処理する。契約上、部品及び残りの財及びサービスは、単一の履行義務に結合される。S社が、結合された履行義務が一定の期間にわたり認識されるという結論を変更しない場合、契約変更日時点では履行義務の部分的な充足として会計処理し、その後、累積的キャッチアップ法で進捗度を更新する。

### 例 - 契約変更の評価 - 独立した契約

この例は、セクション2 基本契約の最初の例（12ページ）と同じ前提に基づく。

1月1日、OEMであるG社は、エンジニアリング及び設計（E&D）活動を遂行し、部品を生産する基本契約を自動車部品サプライヤーS社と締結する。G社とS社間の契約は、E&Dサービスに関し独立した価格を明示していないが、各部品の価格には、それらのサービスを補填する利益が含まれている。契約は、G社が発注する最低限の数量を定めていないが、G社が契約を解約する場合には、E&Dサービスに関し発生したコストに関してS社が補填される解約条項が含まれている。1月1日時点でS社は、E&D活動に関してはIFRS第15号が適用される契約が存在するが、部品の生産に関してはIFRS第15号が適用される契約は存在しないと結論付ける。

4月1日、S社は、E&D活動を完了する。

12月1日、G社は部品の最初の部品群を発注する。

S社は、部品の発注書をE&D活動を提供するための契約変更として取り扱わなければならないかを評価する。

S社は、部品の対価は、独立販売価格を反映しないと判断する。部品の価格は、E&Dサービスに関し、低額の利益をS社に補填することを意味しているからである。したがってS社は、契約変更に関するガイダンスを考慮することが適切であると結論付ける。

S社は、発注された部品は、E&D活動とは別個になると結論付ける。当該部品はE&D活動が完了した後で生産されるので、その生産はE&D活動の実施方法には影響を及ぼさないからである（セクション3 生産前エンジニアリング を参照）。

契約変更に関するガイダンスに従いS社は、G社（OEM）の発注書を、残余の履行義務と一体で会計処理する。しかし、E&D契約については履行義務が残っていないので、部品に関し支払われる対価はE&Dサービスには配分せず、発注書を独立した契約として会計処理する。

## 9

## OEMからの仕掛品の移転

### 概要

自動車部品サプライヤーが仕掛品をOEMから購入又は受け取る契約も存在します。受け取った仕掛品はその後、OEMに再販もしくは返還されますが、それはサプライヤーが自己の部品を組み込んだ後、又は他の関連するサービスを提供した後になります。サプライヤーは以下を評価する必要があります。

- 仕掛品の支配を取得しているか
- OEMに支払われる現金をどのように会計処理するのか

### IFRS第15号の要求事項

#### 顧客から受け取った資産

企業が契約の履行の一環として顧客から受け取った資産、たとえば、材料や仕掛品は、まず、企業はその支配を取得しているか評価します。

受け取った資産に対する支配が獲得されている場合、当該資産は非現金対価として会計処理し公正価値で測定されます。企業が公正価値の合理的な見積りを行うことができない場合、約束された財やサービスの見積販売価格を参照します。当該資産の公正価値が顧客に対する支払額を上回る場合、取引価格は当該差額（現金以外の対価）分だけ増加します。

これらの要求事項は、KPMGの公表物 [Revenue Issues In-Depth](#) の第5章の3.3で詳しく解説しています。



#### このアプローチは既存の要求事項とどのように異なるのでしょうか？

現金以外の対価を公正価値で測定する要求事項は、現在のIFRSの要求事項とほぼ同じです。しかし、現在のIFRSでは、受け取った財又はサービスの公正価値を信頼性をもって測定できない場合、収益は、移転した現金について調整した上で、手放した財又はサービスの公正価値で測定されます。対照的に、IFRS第15号では、企業は取引価格を移転した財又はサービスの独立販売価格で測定します。

## 🔍 新しい要求事項の適用

### 仕掛品に対する支配が移転されているかどうかを判定するには判断が求められます

IFRS第15号は、顧客から受領した資産に関する詳細なガイダンスを定めていません。自動車部品サプライヤーは以下を考慮することで、仕掛品に対する支配がOEMから移転しているかどうかを判断することができます。

- ある一時点での支配の移転に関するIFRS第15号のガイダンス（セクション7 生産フェーズを参照）
- 仕掛品を買い戻す、OEMの義務（フォワード）又は権利（コール・オプション）の有無
- OEMに仕掛品を買い戻すことを要求できる権利（プット・オプション）

フォワード、コール・オプション及びプット・オプションが支配の移転に及ぼす影響については、KPMGの公表物 [Revenue Issues In-Depth](#) の第5章の5.5で詳しく解説しています。

仕掛品に対する支配がサプライヤーに移転していない場合、サプライヤーは、OEMが所有するコンポーネントに関する作業を実施しているに過ぎません。したがってサプライヤーがOEMの仕掛品を貸借対照表に計上することはなく、OEMに提供した財又はサービスから生じる収益のみを認識します（セクション7 生産フェーズを参照）。

### OEMへの支払いは、その全部もしくは一部を収益の減額又は金融資産として会計処理することができる

仕掛品に対する支配がサプライヤーに移転しておらず、契約がサプライヤーからOEMへの支払いを含む場合、サプライヤーは、当該支払いは、収益を減額することになる顧客への対価に該当するのか、それとも現金の返還をOEMから受ける契約上の権利になるのかを判断する必要があります。

サプライヤーが仕掛品に対する支配を取得する場合、OEMに支払う対価が購入した財の公正価値を上回るかどうかを評価する必要があります。上回る場合、支払の一部は収益の減額として会計処理されます（セクション1 入札フェーズ - 指名手数料を参照）。

## 🔍 例 - 仕掛品を買い戻す契約上の義務

自動車部品サプライヤーS社は、100台の車のドアにドアキーを取り付ける契約をOEMであるD社と締結する。契約上S社は、半製品のドアをD社から10,000で購入することに合意する。D社は、4ヵ月後に10,700で、ドアキーのついたドアを買い戻す義務を負う。S社又はD社のいずれかが契約を解約する場合、D社は、4ヵ月経過した時点で加工前の状態のドアを10,100で買い戻す義務を負う。

S社は、D社がドアを買い戻す契約上の義務（フォワード）を有していることから、S社はドアの支配を獲得していないと結論付ける。S社は、D社への現金支払いによりS社は10,100の現金を受け取る無条件の契約上の権利を与えられることから、この契約には金融商品に関する基準が部分的に適用されることに留意する。S社は、D社への貸付金の公正価値に等しい金額を取引価格から除外する。貸付期間及びD社の信用リスクを基に、S社は金融資産の公正価値は10,000であると結論付ける。

S社はその後4カ月間に、以下を認識する。

- 利息収益100
- ドアキーの取付収益600

## 10

## 経過措置

## IFRS第15号の要求事項

IFRS第15号は以下のような経過措置を定めています。

<p><b>遡及適用法（選択可能な実務上の便法を伴う）</b></p>	<p>企業は、表示される最も古い比較期間の期首時点でIFRS第15号適用による累積的な影響額を認識する。</p> <p>企業は、4つの実務上の便法のいずれか又は全部を選択し利用できる。4つのうち2つは、現在のGAAPに従って完了している一定種類の契約についてIFRS第15号の適用に関する救済措置を定めている。もう1つは、契約変更に関する救済措置を定めており、最後の1つは、表示される比較期間に関する未充足の履行義務に配分される取引価格の金額の開示の免除を定めている。</p>
<p><b>累積的影響額調整法</b></p>	<p>企業はIFRS第15号の適用開始時点で適用の累積的な影響額を認識し、表示されている比較期間については修正再表示を行わない。すなわち、比較期間は現在のGAAPに従って表示される。</p> <p>企業はIFRS第15号をその契約のすべてに適用することを選択することもできるし、適用開始時点で現在のGAAPに従って未完了となっている契約にのみ適用することを選択することもできる。</p> <p>企業はまた、契約変更に適用可能な実務上の便法を利用することを選択することもできる。</p> <p>当期について、企業は、IFRS第15号による報告業績と現在のGAAPで報告されていたであろう業績との重要な差異について、定量的な影響及びその説明を開示しなければならない。</p>

経過措置の詳細については、KPMGの公表物 [Revenue Transition Options](#) をご参照ください。

 新しい要求事項の適用

**遡及適用アプローチ又は累積的影響額調整アプローチ**

自動車部品サプライヤーは、表示されている最も古い期間の期首時点からIFRS第15号を適用することを選択できます（遡及適用アプローチ）、また当期の期首時点からの適用を選択することもできます（累積的影響額調整アプローチ）。

サプライヤーがIFRS第15号を2018年1月1日から適用し、1年分の比較情報を表示する場合、遡及適用アプローチではサプライヤーはIFRS第15号に従って2017年と2018年の両方の収益を表示し、2017年1月1日時点の利益剰余金を調整することになります。累積的影響額調整アプローチでは、サプライヤーは、IFRS第15号に従って当期、すなわち2018年のみを表示し、2018年1月1日時点の利益剰余金を調整します。

経過措置及び実務上の便法は企業レベルで適用され、契約別に適用することはできない点に留意が必要です。

### 完了した契約に関する実務上の便法

いずれのアプローチでもサプライヤーは、IFRS第15号を、移行日時点で完了していない契約にのみ適用することを選択できます。IFRS第15号は、完了した契約を「企業がIAS第11号、IAS第18号及び関連する解釈指針に従って識別された財又はサービスのすべてを顧客に移転している契約」と定義しています。つまり、工事契約であれば一般的に企業が資産の工事を完了し、顧客がそれを検収する時点で完了したとみなされます。IFRS第15号と異なり、現在の要求事項は、契約の期間又は契約の有無の判断に関する具体的なガイダンスを定めていません（セクション2 基本契約 を参照）。したがって、移行規定の観点からプロジェクトが「完了している」かどうかについては判断が必要になります。たとえば、購入される部品の最低限の数を定めていない、また最低限の契約上の対価を保証していない2年間の基本契約は、顧客が拘束力を有する発注書を発行することになる場合、「完了している」可能性があります。

サプライヤーが僅かな割合の複数年プロジェクトしか有していない場合、経過措置を選択し、完了した契約に関する実務上の便法を使用しても、移行時の差異はほとんど生じないこともあります。これは、IFRS第15号で検討される契約の相違点が限られている場合があるためです。

### 契約変更に関する実務上の便法

契約変更に関する実務上の便法では、サプライヤーは、表示される最も古い報告期間の期首より前については契約変更の影響を区別して評価する必要はありません。

その代わりに、サプライヤーは、表示されている最も古い期間の期首より前に発生するすべての契約変更の影響額の合計額を、以下のように反映することができます。

- 充足済みの履行義務と未充足の履行義務を識別する。
- 取引価格を算定する。
- 取引価格を充足済みの履行義務と未充足の履行義務に配分する。

累積的影響額調整アプローチでは、サプライヤーは、当期の開始時点までに発生する契約変更はこの実務上の便法を適用することを選択できます。

この実務上の便法では、サプライヤーは実質的に、契約変更が契約に及ぼす影響を事後的に判断することができます。しかし、この実務上の便法は、サプライヤーが、他の要求事項（たとえば契約における履行義務を識別し、履行義務の完全な充足に向けた進捗度を測定するなど）を契約に適用することを免除するものではありません。



### 変動対価に関する実務上の便法

遡及適用法では、サプライヤーは、変動対価を見積もるのではなく、契約が完了した日時点の取引価格を用いることを選択できます。

この実務上の便法を適用することの主な利点は、サプライヤーは、完了した契約について変動対価に関するガイダンスを取引価格の変動部分に適用する必要がなくなることです。それにより、収益が遡及適用アプローチを完全適用するよりも早い時点で認識される可能性があります。たとえば、契約に完了ボーナスが含まれている場合、サプライヤーは取引価格を計算するときに、変動対価に関するガイダンスを用いて金額を見積もるのではなく、完了ボーナスに関して判明している結果を使用することができます。

### 開示に関する実務上の便法

この実務上の便法では、適用開始日前の表示されている報告期間について、サプライヤーは以下を開示する必要はありません。

- 未充足の履行義務に配分されている取引価格の金額
- サプライヤーは当該金額をいつ収益として認識すると見込んでいるのかの説明

### 例 - 契約変更に関する実務上の便法

自動車部品サプライヤーS社は、固定額の対価1,000で金型を製造する契約をOEMであるM社と締結する。契約は2016年4月1日に開始し、2018年4月1日の完了が見込まれる。

適用開始日前、すなわち2018年1月1日より前に契約は何度か変更されており、作業範囲と対価の額の両方が変更になっている。すべての変更が2017年12月31日より前に合意され承認されている。

S社は2018年1月1日時点で、変更された契約には、IFRS第15号に基づいて2つの履行義務が含まれると判断する。

金型の製造。その仕様は契約の締結日以降に変更されている。

追加の金型の製造。

契約変更後の対価は2,300である。

S社は累積的影響額調整法を適用し、契約変更に関する実務上の便法を適用することを選択する。S社は、適用開始日より前に発生している契約変更のすべてにこの便法を適用する場合、比較期間に発生する契約変更の影響を区別して評価する必要がない。この実務上の便法では、適用開始日時点でS社は、取引価格を算定し、契約における履行義務（充足済み及び未充足の両方）を識別し取引価格を履行義務に配分する。

S社は、契約変更に関するガイダンスを適用して、適用開始日後に発生する契約変更を（該当あれば）それぞれ会計処理する。

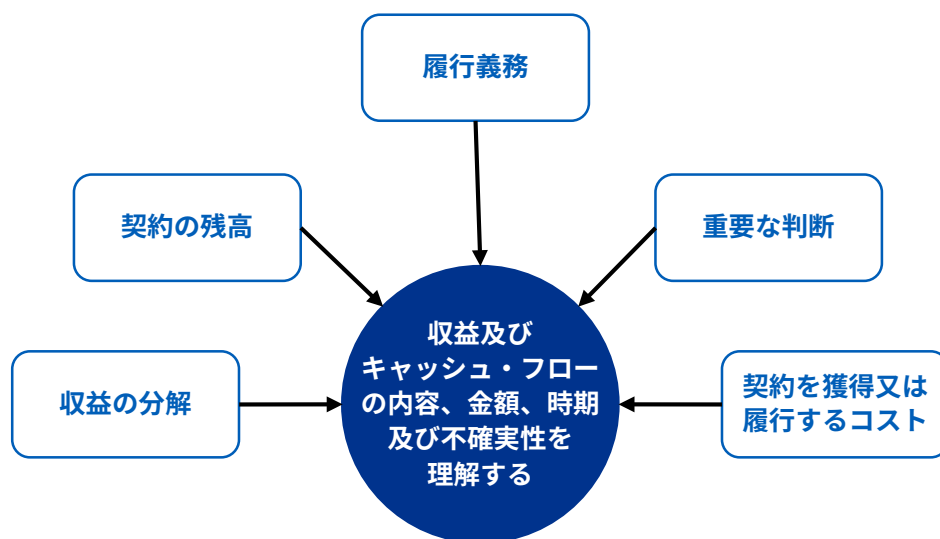
## 開示

### IFRS第15号の要求事項

開示に関する要求事項の目的は、財務諸表の利用者が顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの内容、金額、時期及び不確実性を理解できるようにするために十分な情報を企業が開示することです。

企業は、顧客との契約で認識される収益を他の収益源とは区別して開示し、かつ、顧客との契約から生じる債権又は契約資産に認識される減損損失を開示します。重要な金融要素について取引価格を調整しないという実務上の便法、もしくは契約を獲得するために発生したコストを資産化しないという実務上の便法を選択する場合、企業はその旨を開示します。

この目的を達成するために、IFRS第15号は以下の領域に関し具体的な開示要求事項を定めています。



開示の要求事項の詳細については、KPMGの公表物 [Guide to annual financial statements – IFRS 15 supplement](#) をご参照ください。



## このアプローチは既存の要求事項とどのように異なるのでしょうか？

### IFRS第15号により、開示が大幅に拡大します

既存のIFRSは、収益について最低限の特定の開示に関する要求事項しか定めていません。それとは対照的にIFRS第15号は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの内容、金額、時期及び不確実性を利用者がより適切に理解できるよう広範な開示を定めています。

IFRS第15号では、これまでの財務報告で求められていない情報を必要とする開示が導入されます。当該開示により、財務諸表に収益を計上するために必要なデータ及び情報に加えて、追加の情報が必要となる可能性があります。



## 新しい要求事項の適用

### すべての自動車部品サプライヤーが開示の要求事項の影響を受けます

すべての自動車部品サプライヤーは、新しい開示の要求事項の影響を受けます。必要とされる追加的な情報は、サプライヤーに関連する要求事項に左右されます。追加的な開示の要求事項を全面的に検討することが重要です。

サプライヤーは、現在のシステム及びプロセスで新しい開示の要求事項を達成するための情報を捕捉、追跡、集約及び報告することができるかどうかを評価する必要があります。多くのサプライヤーは、既存のデータ収集システム、ITシステム及び内部統制を大幅に変更しなければならなくなる可能性があります。

開示に関し、何が新しい要求事項となるのかを要約している表が、KPMGの [Guide to annual financial statements – IFRS 15 supplement](#) に掲載されています。

## IFRS第15号に関するKPMGのその他の公表資料（英語）

概観情報	
IFRS Blog（わかりやすいブログ形式の記事） <a href="#">IFRS 15 Revenue – The reality may surprise you</a>	First Impressions（IFRS第15号の緊急解説） <a href="#">IFRS 15 Revenue</a>
Web article（IFRS第15号導入に関するウェブ記事） <a href="#">New revenue standard – Introducing the new IFRS 15</a>	Briefing（IFRS第15号の解説リーフレット） <a href="#">Accounting for revenue is changing</a>
詳細な分析資料	
Issues In-Depth（KPMG米国におけるIFRSと米国基準を前提とした詳細解説資料） <a href="#">Revenue Issues In-Depth: IFRS &amp; US GAAP</a>	Guide to annual financial statements（開示例） <a href="#">IFRS 15 supplement</a>
Transition Options（経過措置） <a href="#">Revenue</a>	

有限責任 あずさ監査法人

IFRS アドバイザリー室

アカウントティングアドバイザリーサービス

東京事務所

TEL : 03-3548-5120

FAX : 03-3548-5113

大阪事務所

TEL : 06-7731-1300

FAX : 06-7731-1311

名古屋事務所

TEL : 052-589-0500

FAX : 052-589-0510

azsa-accounting@jp.kpmg.com

[kpmg.com/jp/ifrs](http://kpmg.com/jp/ifrs)

Publication name: Guide to annual financial statements – Disclosure checklist

Publication number: 135417

Publication date: March 2018

© 2018 KPMG IFRG Limited, a UK company, limited by guarantee. All rights reserved.

KPMG International Standards Group is part of KPMG IFRG Limited.

© 2018 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. 18-1025

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

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いての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。

コピーライト© IFRS Foundationすべての権利は保護されています。KPMG IFRG Limited及びあずさ監査法人はIFRS Foundation®の許可を得て複製しています。複製及び使用の権利は厳しく制限されています。第三者が複製または配布することは認められません。

「IFRS®」、「IFRIC®」及び「IAS®」はIFRS財団の登録商標であり、KPMG IFRG Limited及びあずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中及び(または)登録されている国の詳細についてはIFRS財団にお問い合わせください。

この冊子の内容に関連して行った(または行わなかった)活動により生じた損失について、それらの損失が過失またはその他の事由で生じたか否かに関わらず、国際会計基準委員会、IFRS財団、並びにこの冊子の著者及び出版者は、一切責任を負いません。