

新たな収益認識基準が業種別会計に与える影響

第5回 自動車産業

自動車セクター 公認会計士 河原寛弥

▶ Hiroya Kawahara

2006年4月、当法人に入所。日本基準や米国会計基準、IFRSを適用する企業に対する監査業務のほか、自動車産業に関連する企業に対する内部統制評価支援業務、IFRS導入支援業務に従事。法人内の自動車セクターナレッジに所属し、研修講師などに携わる。

I はじめに

会計情報レポートに記載の通り、2017年7月、企業会計基準委員会（ASBJ）は、収益認識に関する会計基準案及び適用指針案を公表しました。

本稿では、本公開草案がそのまま最終基準化された場合に、自動車産業において一般的に影響があると考えられる論点について、自動車部品メーカー（部品）、完成車メーカー（完成車）、完成車販売会社（販社）に区分して解説します。

なお、本稿の意見にわたる部分は、筆者の私見であることをお断りします。

II 自動車産業における収益認識の論点

1. 収益認識時点－履行義務の充足時点（会計基準案第32～42項、適用指針案第9～16項）

現行のわが国の収益認識に係る実務では、売上高は「商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り」とする企業会計原則の規定（いわゆる実現主義）の枠内において、出荷基準、指定地引渡基準、検収基準などの考え方に基づいて収益が認識されています。一方、本公開草案では「約束した財又はサービスを顧客に移転する（つまり、顧客が資産に対する支配を獲得することによって企業が履行義務を充足した時）に収益を認識するものとされています。そのため、現在の収益認識時点が本公開草案の要求事項を満たしているか、契約の実態に基づき判断する必要があります。例えば、出荷基準により売上を認識する製品の販

売取引について、製品出荷時に製品に対する支配が顧客に移転しているかを検討する必要があります。

想定される取引例	主に影響する事業		
	部品	完成車	販社
出荷基準による製品の販売*	○	○	
登録日基準による車両の販売			○

* 出荷基準に関して、本公開草案では、「出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの期間が通常の期間である場合」には、出荷時に収益を認識できるとされている（適用指針案第97項）。ここでいう「通常の期間」は、「当該期間が国内における出荷及び配送に要する日数に照らして取引慣行ごとに合理的と考えられる日数」とされ、各企業の取引実態を踏まえて適切に判断する必要がある。なお、国内における配送の場合は、数日程度の取引が多いと考えられている（適用指針案第151項）。

2. 複数の要素を含む取引－履行義務の識別及び取引価格の配分（会計基準第29～31項及び第62～70項、適用指針案第4～7項及び第31項）

本公開草案は、顧客との契約の中に性質の異なる複数の取引（別の財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束）が存在する場合に、取引開始日においてそれぞれの取引ごとに適切な収益認識時点を決することを求めています。例えば、販売会社が一定期間の無償メンテナンスサービスを付加して車両を販売する取引について、メンテナンスサービスが顧客に対して車両の販売とは独立した追加的なサービスの提供であると判断される場合、車両の販売とメンテナンスサービスの提供という二つの取引に区分して会計処理を行う必要があります。この場合、車両の販売については特定の一時点で収益を認識し、メンテナンスサービスはサービスを提供する一定期間において収益を認識することが考えられます。

なお、これらを別個の取引に区分して会計処理を行う場合、それぞれの取引に対応する取引価格を決定す

する必要があります。取引価格の決定に当たっては、それぞれの取引に対する独立販売価格（財又はサービスを個別に販売する場合の価格*）の比率に基づき、取引価格を配分することになります。

この点について、検討が必要と想定される主な取引は、下表のとおりです。

想定される取引例	主に影響する事業		
	部品	完成車	販社
製品保証*	○	○	
無償メンテナンス付の車両販売			○

* 製品保証に関しては、本公開草案において補足的な適用指針が示されており、法令で要求される製品保証など、製品が合意された仕様に従っていることを保証する目的のものについては、当該製品保証を車両の販売から独立した取引として識別する必要はない。なお、この場合においては、製品保証に伴う将来の費用又は損失について引当金の要件に照らして引当金を認識する必要がある（適用指針案第34～38項）。

3. 変動対価－取引価格の算定（会計基準案第44～52項、適用指針案第23～26項）

本公開草案では、取引価格は「財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額」であり、「第三者のために回収する額を除く」とされています。そして、顧客と約束した対価に変動性がある場合は、「解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高い部分に限り」、取引価格に含めることとなります。例えば、将来においてリベートやインセンティブの支払いが見込まれる場合、認識した収益の重大な戻入れが生じる可能性を評価し、現時点で収益の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い金額を見積もる必要があります。

この点について、検討が必要と想定される主な取引は、下表のとおりです。

想定される取引例	主に影響する事業		
	部品	完成車	販社
将来の価格調整や売上割戻が見込まれる取引	○		
販売台数に応じたインセンティブの支払いが見込まれる取引		○	

4. 買戻契約（適用指針案第8項、第69～74項）

買戻契約とは、「企業が製品を販売するとともに、同一の契約又は別の契約のいずれかにより、当該製品を買い戻すことを約束するあるいは買い戻すオプションを有する契約」をいい、一般的に「企業が製品を買い戻す義務（先渡取引）あるいは企業が製品を買い戻す

権利（コール・オプション）を有する取引」、又は、「企業が顧客の要求により製品を買い戻す義務（プット・オプション）を有する取引」の形態があります（適用指針案第138項）。本公開草案では、これらの買戻契約について、下表の指針に従って、①返品権付きの販売②金融取引③リースのいずれかの方法で会計処理することが検討されています。

	企業（売手）が資産を買い戻す義務又は権利がある取引		顧客（買手）の要求により企業が資産を買い戻す義務がある取引	
	買戻価格 < 販売価格	買戻価格 > = 販売価格	買戻の可能性が高い*	買戻の可能性が低い*
買戻価格 < 販売価格	リース		リース	返品権付き販売
買戻価格 > = 販売価格	金融取引（融資）		金融取引（融資）	返品権付き販売

* 顧客が権利行使の重要な経済的インセンティブを有する場合に、買戻の可能性が高いと判断する。重要な経済的インセンティブの有無は、買戻価格と買戻日時点における当該製品の予想される時価との関係や権利が消滅するまでの期間などを考慮して検討される。例えば、買戻価格が製品の時価を大幅に超えると見込まれる場合には、顧客がプット・オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有している可能性がある（適用指針案第72項）。

この点について、検討が必要と想定される主な取引は、下表のとおりです。

想定される取引例	主に影響する事業		
	部品	完成車	販社
有償支給取引*	○	○	

* 部品を有償で支給先に納入し、支給先で所定の加工を行った後で加工後の部品を購入する取引（有償支給取引）は、取引内容によって「企業（売手）が資産を買い戻す義務又は権利がある取引」に該当する可能性がある。企業が支給部品を買い戻す義務があると判断される場合、上記指針に基づき会計処理の方法を判断する。

▶ 設例（適用指針案設例32）

A社は部品PをB社に支給単価100（原価80）で支給する。B社は部品Pに所定の加工を施し、加工費20を付加してA社に納品する。当該取引は、契約に基づいて加工後の支給部品等を全量取得することなどから実質的に買戻契約に該当すると判断されている。また、支給部品等の対価に加工費を加算する形で買戻価格が設定されている（支給部品自体の支給価格と買戻価格が同額である）ことなどから、金融取引（融資）として会計処理されている。

（A社の仕訳イメージ）

取引	借方	貸方
B社への支給部品の払出*	未収入金 100	有償支給取引に係る負債 100
B社からの加工品の納入	棚卸資産 20 有償支給取引に係る負債 100	買掛金 120

* 部品Pの原価（80）は、引き続きA社の棚卸資産として認識する。

※ 独立販売価格を直接観察できない場合は、観察可能な（客観的な）インプットを最大限利用して合理的に見積もる。なお、類似の状況においては、見積方法を首尾一貫して適用する必要がある。