

## IFRS industry insights: 自動車セクター 新しい収益基準は、収益と利益の認識に影響し得る

### 要点

- 新基準は、現行のガイダンスよりも詳細で規範的であり、新たな複雑性をもたらしていることより、一部の企業にとっては**収益および利益の認識**が変更される。具体的には、自動車セクターの企業は、以下について考慮することが必要である。
  - 収益を**一定の期間にわたり**認識すべきか、または**一時点**で認識すべきか
  - 価格決定メカニズムに**変動額**が含まれる場合における、新しいガイダンスの影響
  - 顧客に提供される**製品保証**の類型
  - 別個に会計処理される、**区別できる財またはサービス**が提供される程度
  - 特定の自動車の提供が新しい基準の**範囲**に含まれるか
- 新基準は、収益に関連するかなり拡充された**開示**を要求しており、企業は、情報収集のための**適切なプロセス**が整っているかを確認することが必要である。

### 何が起ったか

国際会計基準審議会 (IASB) は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」と題する新基準 (以下、「新基準」) を公表した。新基準は、顧客との契約から生じる収益の会計処理に関する単一の包括的なモデルを示しており、IFRS の複数の基準書や解釈指針によって構成されている現行の収益認識のガイダンスを置き換えるものである。コア原則は、企業は、企業が財またはサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる金額で測定される、財またはサービスの移転を反映するように収益を認識するというものである。

新基準は、2017 年 1 月 1 日以後開始する報告期間に適用され、早期適用は認められる。企業は、適用初年度に、本基準を遡及適用するか、または修正された移行措置を使用するかを選択することが可能である。新基準は、2002 年に開始された米国財務会計基準審議会 (FASB) とのコンバージェンス・プロジェクトの成果である。ほとんど完全にコンバージェンスされており、IFRS と USGAAP との主な差異は、期中開示および適用のタイミングに関するものである。

### 自動車セクターに対する影響

以下では、新基準によってもたらされる主要な影響のうち、自動車セクターの企業の関心が特に高いと考えられる分野をハイライトし、そのような影響の一因となり得る新基準の主要部分について検討する。さらに多くの複雑性が存在していることは言うまでもなく、後述のとおり、デロイトは、それらの論点をさらに詳しく検討するさらなるガイダンスを作成している。

### どのような影響があるか

#### 収益および利益の認識のタイミングは、新基準によって重大な影響を受ける可能性がある

従前の基準書が、収益認識の方針と実務を構築し適用するにあたって、かなりの判断の余地を認めていたのに対して、IFRS 第 15 号は、自動車セクターに関係のある多くの分野において、より規範的なものとなっている。これらの新しいルールの適用は、収益や、場合によってはコストの認識において重要な変更をもたらすかもしれない。

このことは、財務報告のみの問題ではない。企業は、新基準の影響について**市場への影響に備え、アナリストの理解を得る**ことに加えて、より広範囲な影響について考慮しなければならない。特に、以下について考慮が必要となる可能性がある。

- **重要な経営指標 (key performance indicators) および他の主要な指標の変更**

- 税金支払のプロフィールの変更
- 分配のための利益の利用可能性
- 報酬およびボーナス制度に関連して、目標が達成されるタイミングや目標が達成される可能性への影響
- コベナンツへの抵触の可能性

### 新基準に対応するために現行の会計システムおよびプロセスの変更が要求される可能性がある

後述のとおり、IFRS 第 15 号は、より概念的なアプローチに基づく新しい要求事項を導入している。自動車セクターにおける、このアプローチの適用と新基準によって要求される詳細な開示の作成の複雑性のため、現行の会計システムの修正が求められる可能性があり、場合によっては、新しいシステム・ソリューションを開発すべきという結論に至るかもしれない。状況によっては、「ポートフォリオ・アプローチ」の利用で、追加的な複雑性を軽減できる可能性はあるが、複雑性は取り除けないであろう。

要求される変更の程度を決定するにあたって、企業は、顧客に提供する価格の将来の変更や製品の多様性に対処するために、十分な柔軟性の必要性を考慮することを望むであろう。2017 年 1 月 1 日の発効日は、新しいシステムの開発のためには厳しい時間軸であるかもしれない。

### 最も重要な変更は何か

#### 収益を一定の期間にわたり認識すべきか、または一時点で認識すべきか

IFRS 第 15 号は、収益を一定の期間にわたり認識すべきか、または一時点で認識すべきかを決定するための新しいアプローチを導入している。収益が一定の期間にわたって認識される場合として、3 つのシナリオが特定されている。それらは概して、(i) 売手の履行につれて、顧客が売手の履行による便益を受け取り消費する、(ii) 売手は、顧客によって支配される「仕掛品」資産を創出する、(iii) 売手は、別の顧客に転用できない「仕掛品」資産を創出し、当該資産に関して顧客が現在までの企業の作業についての支払をする義務を有する、というものである。収益が一定の期間にわたって認識される場合、顧客への財またはサービスの移転のパターンを反映する最良の方法を使用しなければならない。取引が、上述した 3 つのシナリオのいずれにも当てはまらない場合には、収益は、支配が顧客に移転したときに一時点で認識される。

自動車部品の製造業者は、製造される部品が他の顧客に転用できない場合、および製造業者が現在までの作業についての支払の権利を有する場合には、新しい要求事項により重大な影響を受ける可能性がある。よく似た契約間の比較的小さな差異が、収益認識のタイミングに根本的な影響をもたらすこともあり、例えば、従前には一時点で認識していた収益を、一定の期間にわたって認識することを企業に要求することもあり得るので、注意深い分析が必要とされる。

#### 対価が変動するまたは不確実な収益はいつ認識すべきか

自動車セクターの契約には、数量リベート、クレジット、およびインセンティブのような、重要な変動要素が含まれる場合がある。変動対価については、事後的な再見積りの結果、認識された収益の金額の重要な戻入れが生じない可能性が非常に高い (highly probable) 場合にのみ取引価格に算入されるとする、新しい特別な要求事項がある。この変動対価および条件付対価に関するアプローチは、従前の基準書に反映されていたものとは異なっており、場合によっては、算入すべき対価の金額の見積りにあたって、相当程度の判断が要求されるであろう。結果として、一部の企業にとっては収益認識のプロフィールが変更される可能性がある。

さらに、自動車セクターにおいては、新しい変動対価の要求事項によって影響を受ける、より複雑な取引がある。相手先ブランド製品の製造 (OEM) では、一般的に現金リベートのインセンティブ、または最終顧客に値引き、または無料のサービスを提供することをディーラーに補償するその他のリベートがある。OEM では、金額が将来の事象に依拠するとしても (例えば、最終顧客への販売)、ディーラーに付与されるインセンティブを見積もる必要があるかもしれない。

#### 製品保証はどのように会計処理するか

新基準は、製品が合意された仕様に従っているという保証を提供する製品保証 (コストの引当として会計処理される) と、追加的なサービスの提供としての製品保証 (収益が繰り延べられる) を区別している。製品保証のタイプを決定するために、保証が法律によって要求されているかどうか、保証対象期間の長さ、および企業が履行を約束している作業の内容といった要素を考慮することが必要である。顧客が製品保証を購入するか否かを「オプション」として選択することが可能である場合、当該製品保証は、常に別個のサービスとして取り扱われる。製品保証が両方の要素 (保証およびサービス) を含むものとして決定された場合、取引価格が当該製品およびサービスに合理的方法で配分される (それが可能でない場合には、製品保証の全体がサービスとして取り扱われる)。

自動車セクターでは、両方の要素を含む製品保証が一般的である。例としては、自動車の品質を保証すると同時に、2 年間の無料のメンテナンスを提供する製品保証がある。製品保証に両方の要素が含まれる場合、どのように合理的な方法で配分するかを決定するために判断を用いることが必要であり、これによって製品保証の会計処理が現在とは異なる結果となる可能性がある。

#### どのように異なる財およびサービスを識別し、それらに配分すべきか

これまでは、基準書に明確なガイダンスがなかったことから、契約における財およびサービスの識別や、それらの識別された財およびサービスへの収益の配分にあたり、判断の余地が大きかった。企業は、IFRS 第 15 号におけるより詳細なガイダンスの結果として、現行の会計方針を修正しなければならないかもしれない。新基準は、契約から生じる収益を、提供される区別できる財またはサービスのそれ

それに、独立販売価格の比に基づいて配分することを要求している。ただし、限定的な状況においては「残余」アプローチの使用が認められる。

このことは、一部の企業の収益認識に重要な変更をもたらす可能性があり、例えば、取引の一部として顧客に「無料」のメンテナンス期間を提供する場合である。異なるオプションを伴う、多くの顧客を有する企業では、新しい要求事項に対応したシステムを確実に整備するために、克服すべき重要な実務上の課題が生じる可能性がある。

### **新しい基準は、その取引のタイプの収益の会計処理に影響を与えるか**

自動車業界の会社は、多様な契約(またはプログラム、あるいは異なる契約条件)で、ディーラーやその他の顧客に、自動車を提供することが一般的である。例えば、OEM は、ディーラーまたはレンタカー会社に自動車を販売し、将来、所定の金額でその自動車を買い戻すことに合意する場合がある。あるいは、一定の期間または必要に応じて、自動車を利用できる「サービスとしてのモビリティ(mobility as a service)」のようなプログラムが、より一般的になっている。これらのタイプのサービスの提供は、この新しい基準を考慮すると、IFRS 第 15 号の範囲か、または他の基準(例えば、リース)の範囲が決定するために、注意深い検討が必要とされる。

### **収益は、追加的な財またはサービスを値引き価格で取得する顧客のオプションに配分すべきか**

自動車セクターの契約には、顧客が、例えばロードサイド・サービスのような、追加的な財またはサービスを値引き価格で購入する権利を含む場合がある。契約が、顧客に「重要な権利」を与えている場合、企業はそのオプションに取引価格の一部を配分し、オプションの基礎となる財またはサービスの支配の顧客への移転時、またはオプションの消滅時に収益を認識しなければならない。

### **貨幣の時間価値の影響について収益を調整すべきか**

IFRS 第 15 号は、融資契約(financing arrangements)および貨幣の時間価値の影響について、新しいより詳細なガイダンスを導入している。自動車会社の販売には、顧客からのキャッシュ・インフローの時期が収益の認識時期と一致しない融資契約(financing arrangements)を含む可能性がある。新基準に従って、財務要素は、重大性がある場合には、収益とは別に会計処理される。これは前受金にも未収金にも適用されるが、財またはサービスの移転と支払との間の期間が 1 年以内の場合は例外となる。このガイダンスは、場合によっては現行の会計実務を変更する可能性がある。

## **他に何が変更されるのか**

上記で述べた主要な変更に加えて、新基準は、収益の報告に関する多くの分野について詳細なガイダンスを導入しており、企業は、収益に関する会計方針に変更が必要となる程度を評価するにあたり、それらのガイダンスのすべてを考慮したことを確認することが必要である。

IFRS 第 15 号の影響に関するより詳細な情報は、IAS Plus ([www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)) にて、デロイトの IFRS in Focus で提供されている。さらなる業界別の公表物についても IAS Plus より入手可能である。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド（英国の法令に基づく保証有限責任会社）のメンバーファームおよびそれらの関係会社（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む）の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,600 名の専門家（公認会計士、税理士、コンサルタントなど）を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト ([www.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com)) をご覧ください。

Deloitte（デロイト）は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 200,000 名を超える人材は、“standard of excellence” となることを目指しています。

Deloitte（デロイト）とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL（または“Deloitte Global”）はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は [www.tohmatsu.com/deloitte/](http://www.tohmatsu.com/deloitte/) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。