

IFRS industry insights: 航空宇宙・防衛セクター 新しい収益基準は、収益と利益の認識に重要な影響を 及ぼし得る

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、航空宇宙・防衛セクターの企業は、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
 - 「ロス・リーダー (loss leaders)」の販売に関するコストを資産化する新しいガイダンスの影響
 - **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**の適切な会計処理
 - **契約変更**の会計処理
 - **貨幣の時間価値**の影響について収益を調整すべきか
- 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。

何が起こったか

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。

航空宇宙・防衛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、航空宇宙・防衛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、航空宇宙・防衛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、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。航空宇宙・防衛セクターにおける、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、現行の会計プロセスの修正が求められる可能性がある。企業は、必要となるプロセスの修正を開発し実行するための十分な時間が確保されていることを確認しなければならない。

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。

航空宇宙・防衛セクターでは、特定の顧客に対して製品を製造している場合に、新しい収益の要求事項に関して注意深い分析が必要となる可能性がある。よく似た契約間のかなり小さな差異が、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る。例えば、国防契約(defence contract)を政府機関と締結している場合で、しばしば政府が製造中の財に対する支配を有しているケースがある。その場合、一定の期間にわたり収益が認識されることになる。顧客による契約の解約、縮小または重要な変更を認める契約条件や、そのような場合に売手が現在までに実施した作業に対する十分な補償を受ける権利があるか否かに注目することは、多くの場合で特に重要となる。さらに、本業界の契約が長期間となることから、一定の期間にわたり収益を測定する最も適切な基礎、および発生した費用に対する収益対応に適用された基礎の影響に関して、特別な検討

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

航空宇宙・防衛セクターの契約は長期間に及び、事後的な値下げ再交渉の可能性のみならず、業績ボーナスまたはペナルティー、値引きのような、重要な変動要素がしばしば含まれる。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。

「ロス・リーダー(loss leader)」として販売された製品の原価は繰り延べできるか。

航空宇宙・防衛セクターにおいては、特定の製品に関連する追加の財およびサービスを販売(通常、異なる企業では供給されない)する、一連の収益取引を将来に発生させるために、主力製品(core product)を損失で販売することがある。現時点では、実務上、適切な会計処理の上で、多様性を有している。企業によっては、当初の損失を、顧客を獲得するコストとして資産化している。新しい基準には、顧客との契約に関連するいずれのコストを資産化しなければならないか、およびいずれを費用化しなければならないかを扱う特定のガイダンスが含まれている。主力製品の販売で生じる損失が、資産化の規準を満たす可能性は低い。これは、本セクターにおける一部の企業の利益認識を著しく変更する可能性がある。

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

宇宙航空の契約には、顧客が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(例えば、オプションは、顧客に追加の財をかなりの値引価格で取得できる権利を与えている)、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。

契約が変更された場合の影響は何か。

これまでは、契約の変更の会計処理に関する基準書におけるガイダンスは限定的であった。IFRS 第 15 号は、契約変更を将来に向かって(将来の収益の調整として)会計処理すべきか、遡及的に(変更が発生した時に収益の累計額の調整として)会計処理すべきかに関する詳細なガイダンスを定めている。宇宙航空・防衛セクターにおいて、取引の範囲または価格が変更されることは珍しくなく、従い、これらの要求事項は、一部の企業にとっては、実務を変更する結果となるかもしれない。

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。航空宇宙・防衛会社の販売には、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) 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リ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リ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) 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 アドバイザリーサービスを、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を含みます。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/ 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。