

# Q&A 業種別会計実務シリーズ⑨

## 機械製造

### マニュファクチャリング インダストリーグループ

トーマツではインダストリー活動の一環として、業種別の会計実務について研究を行っている\*1。そこで、本誌において、各業種の概要及び特徴となる会計処理について12回にわたり連載する。第9回となる8月号では、機械製造業について記載する。なお、文中意見にわたる部分は筆者の私見である。

向け受注金額は2002年の3,503億円から2007年の7,264億円まで年平均成長率15.7%で成長した。その後、世界金融危機の影響により2009年には1,596億円にまで縮小し、2011年には4,216億円へと回復している。一方、外需向け受注金額は2002年の3,255億円から2007年の8,376億円まで年平均21.5%と急成長した。その後、内需向け同様、2009年には2,522億円まで落ち込んだが、2011年には9,046億円とピークであった2007年の8,376億円を超える水準にまで回復している。内需と外需の比率については、2006年までおよそ50%前後で推移してきたが、受注額がピークに達した2007年を境に外需比率が増加の一途をたどっている。顧客企業が円高リスクを回避し、成長する新興国需要を獲得すべく生産拠点を海外へ移していることに加え、国内需要の拡大が期待できないことから、今後も外需依存の傾向が続くことが見込まれる。

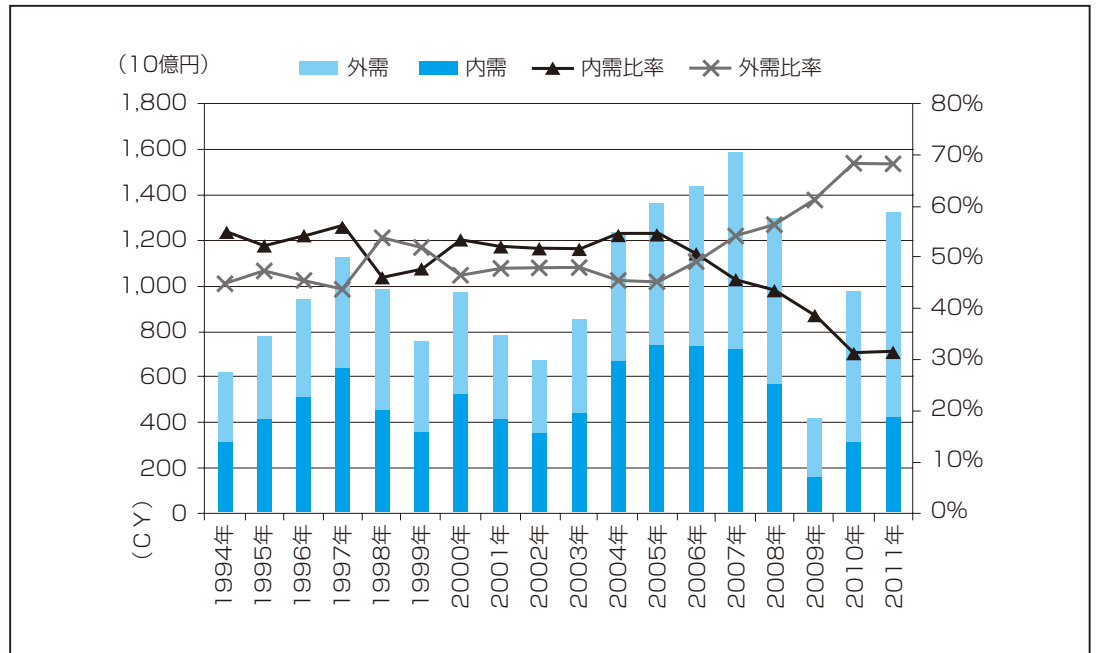
### 1 機械製造業界の市場規模

機械製造業界の市場規模と成長性について、工作機械業界と建設機械業界を例に取り解説する。

#### (1) 工作機械業界

工作機械の国内受注額は2002年以降順調に増加し、世界金融危機の影響を受けた2009年に一時的に4,118億円まで落ち込んだものの、2011年には1兆3,262億円まで回復している（【図表1】）。受注金額を内需と外需にわけて見てみると、内需

【図表1】 日本の工作機械受注額推移



出所：日本工作機械工業会「工作機械統計要覧2012」よりDTC作成

\*1 「Q&A 業種別会計実務シリーズ」として2013年3月に12冊が出版された。

工作機械の主要生産額を見ると、2009年に世界金融危機の影響を受け547億ドルまで落ち込んだものの、2011年には927億ドル（推定）と世界金融危機以前の水準を超えるまでに回復している。2011年の生産額上位10位の国を見ると、2007

年と比較して中国が飛躍的に成長していることがわかる（【図表2】）。中国は汎用機を低価格で販売することにより、成長する新興国のボリュームマーケットと国内市場を獲得しており、世界生産シェアを急速に拡大させている。

【図表2】 主要国の工作機械生産額

（単位：百万ドル）

順位	国	2007年	2008年	2009年	2010年	2011年
1	中国	10,750	13,960	15,300	20,910	27,680
2	日本	14,323	15,567	7,007	11,971	18,353
3	ドイツ	12,923	15,680	10,800	9,489	13,495
4	イタリア	9,999	7,831	5,242	5,018	6,233
5	韓国	4,550	4,372	2,758	4,498	5,641
6	台湾	4,492	5,096	2,266	3,877	5,000
7	アメリカ	3,247	3,939	2,219	3,340	4,161
8	スイス	3,515	4,013	2,165	2,395	3,463
9	スペイン	1,433	1,545	1,036	837	1,053
10	ブラジル	1,158	1,289	714	837	873

（注）順位は2011年の生産額により記載している。

出所：日本工作機械工業会「工作機械統計要覧2012」よりDTC作成

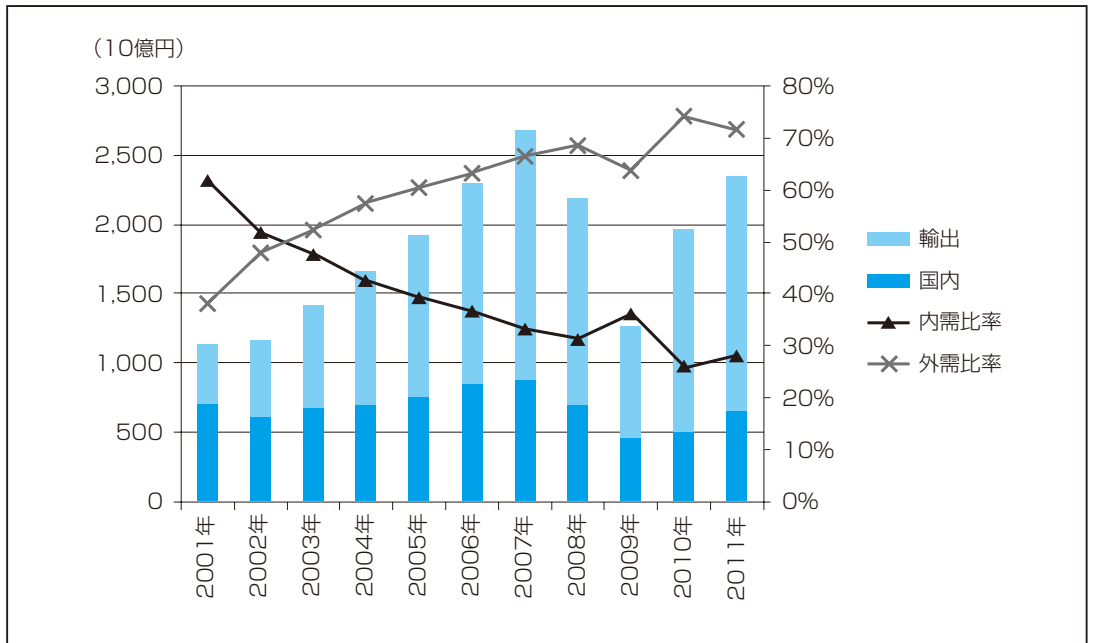
## （2）建設機械業界

建設機械の出荷金額は、2007年に2兆6,757億円のピークを記録した後、世界金融危機の影響を受けた2009年に一時的に1兆2,622億円まで落ち込み、2011年には2兆3,504億円に回復している（【図表3】）。

出荷金額を国内向けと輸出向けにわけて見ると、国内向け出荷金額は、2001年から2007年にかけて年平均成長率3.9%で推移していたが、2007年から2009年にかけては世界金融危機の影響を受け、年平均成長率マイナス28.3%と大きく落ち込んだ。その後、2011年には6,631億円に回復しているが、2007年の8,903億円の水準には到達していない。

輸出向け出荷金額は、米国と欧州を中心とする住宅建設と新興国のインフラ整備の需要により、2001年の4,339億円から、2007年には1兆7,855億円と年平均成長率26.6%で急拡大した。しかし、2008年に米国で発生したサブプライムローン問題により米国の住宅着工件数が減少したこと、その後の世界金融危機により新興国需要が縮小したことにより、2009年には輸出向け出荷金額は8,046億円にまで減少した。2011年には、中国の建設ラッシュやインドのインフラ整備など、アジア新興国における資源開発・インフラ整備需要の拡大により、1兆6,873億円にまで回復している。

【図表3】 日本の建設機械出荷金額



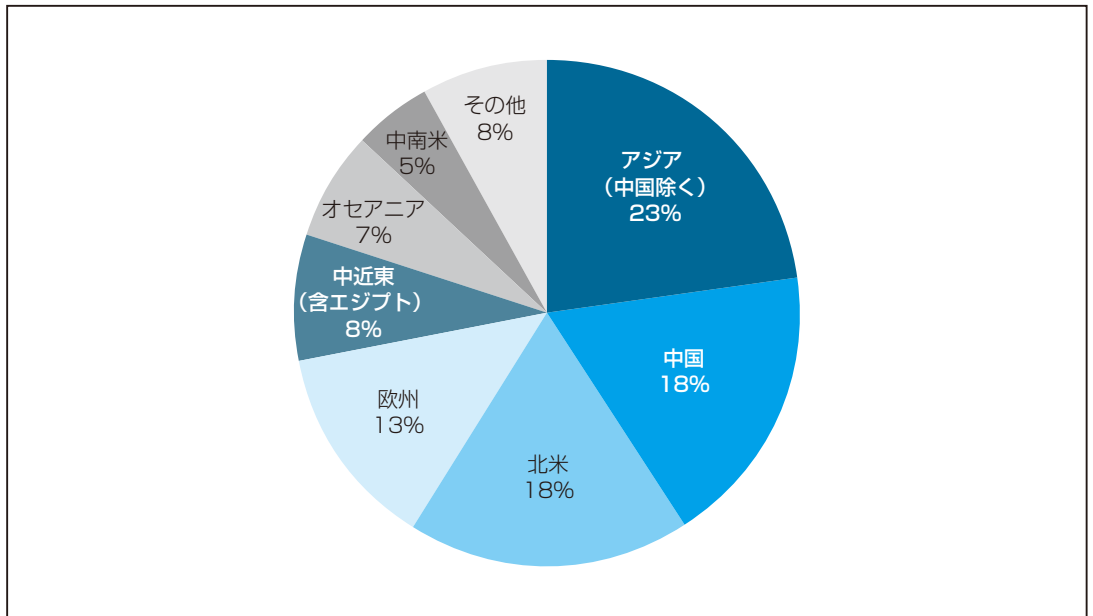
出所：日本建設機械工業会「建設機械出荷金額統計」よりDTC作成

2010年度の建設機械の輸出金額について、地域別の構成比をしてみると、アジアと中国で全体の41%を占めており、新興国市場における需要の拡大が建設機械の輸出を牽引していることがわかる。また、北米と欧州は、現在は景気低迷により需要はさほど回復していないが、両者を合わせると全体の

31%を占めている。

このことから、建設機械業界において、北米と欧州は依然として大きな市場であるとともに、今後市況が好転した際の需要潜在性が高い地域だといえる。

【図表4】 2010年度建設機械の地域別輸出金額構成比 (単位：%)



出所：日本建設機械工業会「建設機械出荷金額統計」よりDTC作成

## 2 機械製造業における一般的な収益認識

### (1) わが国における収益認識の基準

わが国には、収益認識に関する包括的な会計基準は存在していない。しかしながら、企業会計原則において、「売上高は、実現主義の原則に従い、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（第二 損益計算諸原則三B）」とされ、収益の認識は実現主義によることが明示されている。また、税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）では、実現主義の適用に関して、「販売によって獲得した対価が当期の実現した収益である。販売基準に従えば、一会計期間の収益は、財貨または役務の移転に対する現金または現金等価物（手形、売掛債権等）その他の資産の取得による対価の成立によって立証されたときのみ実現する（総論 第一二）」とされている。

したがって、実現主義の適用にあたっては収益認識要件として、以下の2点が求められていると考えられる。

- 財貨の移転又は役務の提供の完了
- 上記に対する対価の成立

### (2) 機械製造業における一般的な収益認識の特徴

機械製造業における一般的な収益認識の特徴として、以下の点が挙げられる。

#### ① ユーザー仕様に合わせた製品

機械製造業の特徴として、製品によって程度の差はあるが、ユーザーからの要望に合わせて機械の仕様をカスタマイズすると言う点が挙げられる。このため、製品の仕様を決定するために時間を要することも多く、機械本体の納品にあたっては、ユーザーが実際に使用する場所において据付作業、試運転、検査を行い、設計どおりの仕様及び性能となっているか、確認するケースが多いと考えられる。

この場合、収益認識の基準としては、顧客が受領した商品を検査し、注文したとおりの性能を備えていると認め、引取りの意思を明示した時点で収益を認識する「検収基準」を採用することが一般的である。

#### ② アフターサービスの提供

機械製造業の場合、機械本体を販売した後も自社製品のユーザーをサポートするため、以下のようなアフターサービスを実施している会社が多く見受けられる。

- 消耗品及び部品の供給
- 修理及び定期的メンテナンスの実施
- 自社製品に関する技術研修の提供

これらアフターサービスの充実は、競合他社と差別化する要因のひとつであり、機械本体との組み合わせによる販売、あるいはメンテナンスサービスのパッケージ商品化等、各社戦略的にサービスメニューを用意しており、個社ごとの実態と契約形態に応じ、実現主義の範囲内で収益を認識している。

#### ③ 製品の輸出取引

機械製造業界においては、成長が期待される新興国需要を取り込むために、海外の拠点・体制の整備を進め、自社製品の海外展開を進めているケースが多く見受けられる。為替変動リスクを回避するために製造拠点を海外に移しているケースもあるが、製造拠点を国内に残し輸出しているケースも多く見受けられる。

輸出取引も実現主義の2要件である「財貨の移転の完了」と「対価の成立」を満たした時点で収益を認識する。具体的には締結された契約における貿易条件及び取引実態等に従い収益認識時点が決定されている。

#### ④ 顧客のニーズに合わせた販売方法

機械は、顧客の立場からすると自社の生産工程への設備投資であり、比較的多額の資金を伴うことから、導入にあたってその仕様・性能の検討を実施している。また、投資を行う会社の状況によっては資金面での慎重な検討が必要となる場合もある。

そのようなニーズに応えるため、機械の販売にあたっては、顧客の資金力に応じてリース販売・割賦販売を行うケースがある。これらの販売形態においても、実現主義による収益認識の原則を踏まえつつ、取引実態に応じた収益認識について検討する必要がある。

以上