

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の影響 ー自動車部品製造業

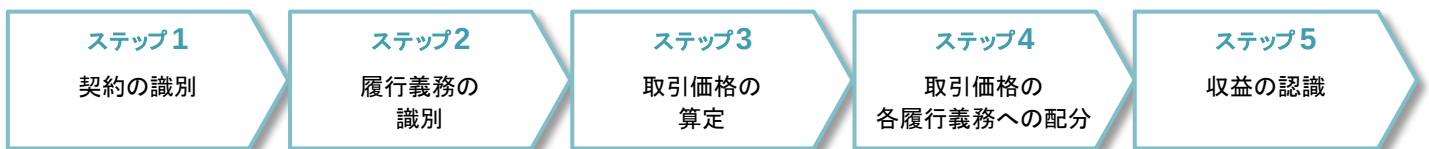
自動車部品製造業を営む企業は、自動車メーカーを頂点とした多層的な構造の中にあり、製品の納品先、材料の調達先と連携をとって事業が展開されている。本ニュースレターは、IFRS第15号の収益認識モデルにおける5つのステップの検討にあたり、自動車部品製造を営む日本企業が直面すると想定される課題のうち3つを取り上げる。

なお、IFRS第15号の詳細な解説については、「[IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』の概要](#)」を参照されたい。



収益認識の5つのステップ

IFRS第15号において、収益は5つのステップに従って認識される。この5つのステップのうち、ステップ1とステップ2は、収益を「どのような単位で」認識するかという論点に関係する。また、ステップ3とステップ4は、収益を「いくらで」計上するか、最後のステップ5は収益を「いつ」「どのように」計上するかに関係する。



開発の受託

■ 受託開発はIFRS第15号の対象となるか(ステップ1)

最終製品である自動車の性能とコストは、構成部品の性能とコストに大きな影響を受ける。このため、自動車部品製造業を営む企業（以下自動車部品メーカー）は、受注を確実にし、部品の性能向上とコスト削減を達成するために、取引先との間で自動車メーカーを頂点とする継続的な取引関係を構築している。そして、製品の企画段階から、自動車メーカーなど潜在的な顧客（以下メーカー）と共同して開発活動を行うことがある。

IFRS第15号は、「顧客」との契約から生じる収益の会計処理を定めている（第2項）。共同開発を行う場合、その契約が、顧客の定義（付録A）に該当しなければ、本基準の適用対象とはならない。メーカーとの契約上の関係が、自動車部品メーカーにとって顧客であるのか、共同開発のパートナーであるのかは、契約条項や条件により異なると考えられる。契約が、本基準の適用対象となる開発活動の受託と考えられる場合（以下受託開発）には、本基準を適用する。

顧客の定義

顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットである財またはサービスを獲得するために企業と契約した当事者をいう。

IFRS15 付録 A

■受託開発はどのように収益を認識するか(ステップ5)

開発の受託が一定の期間にわたり収益を認識すべき履行義務であるのか、または、一時点で収益を認識すべき履行義務であるのか、一時点とすればどの時点で顧客に支配が移転するのかは、顧客と約束した内容により異なる。例えば、開発の成果として、設計図や試作品を引渡す場合で、その成果物が合意された仕様を満たしているか否かを客観的に判断することが難しいときは、成果物を顧客が検収した時点で支配が移転し、収益が認識されと考えられる(B83-B86項)。

製品保証

■製品保証は追加のサービスを顧客に対し提供するものであるか(ステップ2)

自動車部品メーカーは、通常、メーカーとの間で無償保証期間を設定しているため、保証期間に納入した部品が原因となって自動車に不具合が生じた場合には、メーカーが負担した費用の一部または全部について補償することになる。不具合の原因の特定作業を含め、保証対象か否か、求償率を何パーセントにするかといった交渉は長期に及ぶ場合がある。

製品保証には、保証を提供するもの(製品が本来の仕様に適合していることを保証するもの)と別個のサービスを提供するもの(製品が本来の仕様に適合していることを保証すること以外のサービスを追加的に提供するもの)の2つがある。保証型の製品保証は、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に基づき、債務を決済するために必要となる支出を見積り、製品保証引当金を計上する。サービス型の製品保証は、製品の提供とは別の保証サービスを提供する約束と考えられるため別個の履行義務として識別し、取引価格をそれぞれの履行義務に配分する。

自動車部品メーカーが負担する保証費用が、保証を提供するものであるか、別個のサービスを提供するものであるかの検討にあたっては、以下の要素を考慮する(B31項)。

- 法律で要求されているか。法律に基づく保証は、履行義務とならない。
- 保証期間。保証期間が長いほど、追加でサービスを提供するものである可能性が高い。
- 企業が履行を約束している作業の内容。内容が、合意された仕様に従っていることを保証するために行われる特定の作業である場合には、履行義務とならない。

金型製作費の補償

自動車部品の製造に必要な金型は一般的に高価であり、製造コストに占める割合が高くなるケースがある。このため、自動車部品メーカーは、部品の代金に上乗せする方法や、受注した部品の数量にかかわらず、型費の補償として顧客から一定の金額を受領する方法により、金型製作費を回収することがある。

IFRS第15号は、IAS第17号「リース」の適用対象となる取引を適用範囲から除外している。顧客による金型製作費の支払いの実質が、一定の期間にわたり顧客が金型を使用することに対する対価であるのか、または、金型の支配を顧客に移転することに対する対価であるのかによって、IAS第17号とIFRS第15号のいずれの適用対象となるかを判断することになると考えられる。

自動車部品メーカーがその金型について、売却できず、他の顧客のための部品製造およびその他の目的のために使用することも、改良して生産能力を増減することもできず、供給契約における義務(部品の製造)を果たす目的でのみ使用できる場合には、金型の支配が実質的に顧客に移転している可能性がある。ただし、自動車部品メーカーが法的所有権を維持する場合には、物理的な占有を引き続き有していることもあり、支配の移転が生じるのか否かの

収益の認識パターン

第35項の要件を満たす履行義務は、一定の期間にわたり充足する履行義務であり、その進捗に応じて収益を認識する。それ以外は、一時点で充足する履行義務であり、財またはサービスの支配を顧客に移転した時点で収益を認識する。

IFRS15. 35, 38

製品保証

製品保証についてIAS第37号の引当金を計上するか、あるいは製品保証を別個の履行義務として取扱うかは、保証が追加のサービスを提供するものであるか否かにより決定する。

IFRS15. B28, 31

支配

資産の支配とは、資産の使用を指図し、残りの便益のほとんど全てを獲得する能力をさす。他の企業が使用を指図し便益を得ることを妨げる能力を含む

IFRS15. 33

判断は複雑になる。以下は、金型の支配が顧客に移転しているものとしてIFRS第15号の適用範囲であると判断された場合の検討事項を示している。

■金型を提供する契約と部品の供給契約は結合すべきか（ステップ1）

IFRS第15号によれば、同時またはほぼ同時に締結した複数の契約が、単一の商業的な目的を有するパッケージとして交渉されていたり、契約で支払われる対価の金額が他の契約の価格または履行に左右されたりする場合には、それらの契約を結合することとされている。金型の調達と部品の供給が密接に関連する場合は、金型調達契約と部品供給契約が別個の契約であったとしても、部品製造を目的とする結合すべき契約と判断される可能性もある。検討の結果、契約を結合すべきでないと判断した場合には、金型の支配が移転した時点がいつであるかを検討することになる。

以下、金型調達契約と部品供給契約とを結合すべきと判断した場合に検討が必要となる論点を示す。

■金型の提供と部品の供給はひとつの履行義務か（ステップ2）

IFRS第15号においては、契約に複数の財またはサービスが含まれる場合には、契約にいくつの履行義務が含まれているかを識別する必要がある。契約に含まれる財またはサービスは、契約内の他の財またはサービスと「区別できる」場合に別個の履行義務として識別する（第22項）。金型の提供が部品の製造と「区別できる」か否かは、顧客が金型をそれ単独で、または、顧客にとって容易に入手可能な他の資源と一緒にして経済的便益を得ることができ、かつ、金型の調達が同一の契約内の他の約束（部品の製造）と別個に識別できるか（第27項（b）、第29項）を検討することになる。金型の調達と部品の製造が別個の履行義務として識別された場合には、金型の支配が移転した時点がいつであるかを検討することになる。他方、金型の調達と部品の製造を一つの履行義務として識別した場合には、それが一定の期間にわたり収益を認識すべき履行義務であるか否かを検討する。

契約の結合

一定の要件を満たした場合は、同一の顧客（または関連当事者）と同時またはほぼ同時に契約した複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理しなければならない。

IFRS15. 17

別個の履行義務の識別

契約において顧客に移転すると約束した財またはサービスが他と区別できる場合は、別個の履行義務として識別しなければならない。

IFRS15. 22

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザー室

azsa-ifrs@jp.kpmg.com

このニューズレターは、自動車部品製造業を営む日本企業がIFRS第15号を適用する際に、初めに検討するであろう論点と関連する基準を提示しています。IFRS第15号は本年5月28日に発行されてから間が無く、今後適用が進み実務として定着するまでには、さまざまな論点の解釈が行われます。状況によっては、追加の解釈が公表される可能性もあり、本ニューズレターに記載した内容に変更が生じる可能性もある点に御留意下さい。このため、実務への適用に際しては、本ニューズレターの情報のみを根拠とせず、KPMGジャパンのプロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査したうえで提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

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し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ける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。

© 2014 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.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.