

収益に関する新しいグローバル・スタンダード

この基準が小売業に与える影響

IASBと米国FASBは、ついに収益に関する新基準—IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益（米国ではASU2014-09又はTopic606）」を公表しました。本資料は新しい要求事項と、それが小売業に与える影響がどのようなものであるのかを、概観しています。

最近公表されたIFRS第15号はIAS第18号「収益」を置き換え、
例えば次のような主要な問題に対処した、
重要で新たなガイダンスを提供しています：

- ・ カスタマー・ロイヤルティ・プログラムは、現行の販売に影響するか？
- ・ 非行使部分は、ギフト・カードの販売にどのように影響するか？
- ・ インストール・サービスは別個の履行義務を表わすか、関連する製品販売と一緒に評価されなければならないか？
- ・ 標準及び拡張された製品保証をどう取扱うか？
- ・ 顧客の返品及び返金権は収益にどのように影響するか？
- ・ 返還不能の前払手数料は、受領した時に収益認識できるか？

IFRS第15号は、認識される収益の時期と金額について、潜在的に重要な影響があることから、小売業を営む企業は、すべての重大な影響を識別し、適用について深く理解するために、事前に時間を掛けることになるでしょう。



新基準の概観

新基準はIAS第18号、IAS第11号及び収益に関連する解釈指針を、以下の5ステップの支配ベースのモデルに置換えます:

ステップ 1: 顧客との契約を識別する

IFRS第15号は、収益が一時点で又は一定の期間にわたり認識されるのかを決定する要件を変更します。IASBは、次のような現行のIFRSsに欠けている多くの領域における追加のガイダンスも提供しています:

- ・ 複数要素契約
- ・ 現金以外の対価及び変動対価
- ・ 返品権及び顧客のオプション
- ・ 売り手の買戻しオプション及び買戻し契約
- ・ 製品保証
- ・ 本人か代理人かの検討(総額か純額か)
- ・ 知的財産のライセンス供与
- ・ 権利の非行使
- ・ 返還不能の前払手数料
- ・ 委託販売契約及び請求済未出荷契約

ステップ 2: 履行義務を識別する

ステップ 3: 取引価格を算定する

ステップ 4: 取引価格を履行義務に配分する

IFRS第15号は、契約残高、残りの履行義務(受注残)及び重要な判断に関する情報を含む、収益についてかなり多くの開示を要求しています。

ステップ 5: 履行義務の充足時又は充足するにつれて収益を認識する

経過措置及び発効日

IFRS第15号は、2017年1月1日以後開始する事業年度から適用になります。経過措置としての比較年度を修正再表示しない選択肢を含んだ簡素化をして、遡及適用します。また、早期適用が容認されています。

小売業の収益に関する会計は、日常の簡素なもの、製品保証の正確な内容及び確立された実務慣行により修正された(契約によらない)複雑な出荷条件から、各当事者が製品の受渡しについて特定の権利を有する複雑な流通契約までの、驚くほどの複雑で判断を要するものの両方の特徴を示します。IFRS第15号の発行によって、焦点は「支配」に移り、企業がこれらの論点を伝統的に扱ってきた収益認識の方法の変更を求めましょう。

この基準が小売業に与える影響

多くのケースで、小売業はIFRS第15号の下で現行の会計方針及び実務の大半には変更がないだろうと最終的に結論を下すかもしれませんが、その結論は、現行の実務を新しい収益モデルと適用ガイダンスに照らして慎重に評価した後にのみ成し得ます。新しいガイダンスは顧客との契約という観点から記述され、多くの状況で一定の条件を満たす場合にポートフォリオ・アプローチの適用が許容されることにも留意すべきです。

ステップ 1： 顧客との契約を識別する

新モデルのステップ1は、契約を識別することです。概して、新旧のガイダンスは、契約を識別する場合において、相違することよりも類似することが多いです。

このモデルにおいて、企業は次の場合に限り次のステップに進めます：

- ・ 契約に経済的実質がある
- ・ 当事者が契約を承認している
- ・ 各当事者の権利及び支払条件が明確に識別できる
- ・ 企業が対価を回収する可能性が高い

契約の承認

IFRS第15号において、承認は、書面で、口頭で又は他の慣習的な事業慣行に従って証拠付けられることがあります。従って、強制可能な権利及び義務を生じさせる各当事者の合意があると企業が立証する方法には自由裁量があります。IAS第18号の現行のガイダンスは詳細ではなく、ほとんどの小売業は、収益認識前に契約書の締結を要求する会計方針を従前に採用していない限り、この領域において重要な影響には直面しません。

要件を満たさない

企業が上記要件を満たしたといまだ結論付けていない状況では、IFRS第15号は、部分的に現金の

概して、
新旧のガイダンスは、
契約を識別する場合において、
相違することよりも
類似することが多いです。

支払いを受けていても、収益を認識することを許容しません。代わりに、要件を満たす時まで、又は受領したすべての対価が返還不要で、かつ履行が完了するか、契約が取消される時まで、すべての収益は繰延べられる必要があります。

私どもは、小売セクターにおける大半の企業にとって、この領域が重要な課題になるとは考えていません。

ステップ 2： 履行義務を識別する

IFRS第15号の基本的なモデルは、契約全体ではなく、「区別できる」履行義務の充足により収益が認識されるというものです。約束された財又はサービスは、次の両方を満たす場合、区別できます：

- ・ 顧客が便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と一緒にして得ることができる
- ・ 「別個に識別可能」である、例えば、仕入先が多様な履行義務を統合、修正又はカスタマイズする著しいサービスを提供しない

IFRS第15号の下では、履行義務は契約開始時において識別され、契約に記述されるか確立した実務により含意されることなどがあります。新しい基準が提供するより詳細なガイダンスにより、企業は、既存の契約に含まれる追加の履行義務を識別される可能性と、これが収益認識の時期を変更するかもしれないことに留意する必要があります。

IFRS第15号の基本的なモデルは、契約全体ではなく、「区別できる」履行義務の充足により収益が認識されるというものです。

製品保証

IAS第18号及びIAS第11号には、製品保証義務が別個に提供可能であるかどうかについての所定のガイダンスが欠けています。現在、多くの企業は、延長型の製品保証を別個の提供物として会計処理し、対象期間にわたって配分された収益を認識する一方、標準型の製品保証は通常別個の提供物とは考えられておらず、代わりにIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に基づき見積コストが引当金で処理されていると理解しています。

私どもは、IFRS第15号の下で、新しいガイダンスは現行実務を変更せず、次のいずれかの場合に、企業は製品保証を別個の履行義務（そして、契約取引価格の一部を独立販売価格の比率で配分する）として会計処理するだろうと予想しています：

- ・ 顧客が製品保証を別個に購入するオプションを有する場合
- ・ 製品保証又はその一部分が、追加的なサービス（製品が合意された仕様に従っているという保証に加えて）として顧客に提供される

上記条件が満たされない場合、企業は製品保証をIAS第37号のコストの引当てのガイダンスを用いて会計処理します。

IFRS第15号は、IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」を置き換えますが、多くのロイヤルティ・スキームの会計処理について、重要な実務上の影響を及ぼさないと予想されます。

追加の財又はサービスに対するロイヤルティ・プログラム及びその他の顧客の選択権

IFRS第15号は、履行義務（小売業が取引価格の一部を、独立販売価格の比率で履行義務に配分する）として、それらが「重要な権利」を表わす場合、かつその場合にのみ、顧客が無償若しくは値引きで、追加の財又はサービスを取得することを認めるオプションを考慮します。契約なしに顧客が受取ることができる値引きは、重要な権利を構成しません。

IFRS第15号は、IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」を置換えますが、多くのロイヤルティ・スキームの会計処理について、重要な実務上の影響を与えないと予想されます。つまり、IFRS第15号は広範囲な契約（例えば、IFRIC第13号の下では「プログラム」と考えられないであろう個別の値引特典など）に対処しており、取引価格の配分についてより詳細な要求事項があります（ステップ3参照）。

ギフト・カード： 顧客の未行使の権利

ギフト・カードは、顧客が、将来において財又はサービスを受け取る権利（そして、企業の財又はサービスを、移転又は移転のために待機する履行義務）を表わします。従って、IFRS第15号は、小売業に、将来において財又はサービスを移転するこの履行義務に対する顧客の前払金額を契約負債として記録することを要求しています。

しかし、顧客はギフト・カードを常に満額まで使用しないので、IFRS

第15号の下ではこれは非行使部分となります：

- ・ 非行使部分の金額が企業に帰属することが予想される場合、企業は、見込まれる非行使部分の金額を、顧客が行使する権利のパターンに比例して収益として認識する
- ・ 企業が行使を見込まない場合は、カードの買戻しの可能性がほとんどない時に、収益を認識する

小売業は、未請求資産に係る現地の法律を考慮することに加えて、

変動対価及び収益制限の見積り（ステップ3参照）に関するガイダンスを適用します。

IAS第18号が非行使部分についてのガイダンスを提供していないことから、現行の実務にばらつきがあり、関連する収益を顧客の権利が消滅するか、買戻しがほとんどなくなったときにだけ認識する企業もあれば、IFRS15号が要求するアプローチに類似して、ギフト・カードが買戻される比率で見込まれる非行使部分の収益を認識する企業もありました。

ステップ 3： 取引価格を算定する

新しいモデル（そして特にステップ3）は、小売業の思考を変える可能性があります。既存のガイダンスの下で、小売業は、値引きの見積り及び/又は数量リベートを考慮して対価の公正価値を決定しなければならず、このアプローチはIFRS第15号に基づくものと異なります。

新しいガイダンスの下では、
履行インセンティブは、
別の形態の変動対価として
扱われます。

IFRS第15号において「取引価格」とは、「顧客への約束された財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額」です。この対価は固定又は変動、あるいはその両方を含むことがあります。

一種類又はその他の種類の変動価格契約（例えば、リベート、特典又はインセンティブの支払い）は、小売業においては一般的です。企業は、確率加重金額又は最も発生の可能性が高い金額のいずれかを用いて、変動支払金額を契約価格の見積りに含めます。この変動対価

新しいモデル
（そして特にステップ3）は、
小売業の思考を変える
可能性があります。

の金額は、見積りの事後の変動が、認識された契約収益の累計額の重要な戻入れをもたらさない可能性が非常に高いという限度内で、契約価格に含めることができます。

変動対価： 履行インセンティブ

新しいガイダンスの下では、履行インセンティブは、別の形態の変動対価として扱われます（上記のとおり）。

私どもは、現行のガイダンスが、次の両方の条件を満たす場合に、インセンティブの支払いを契約収益に含めることを要求していることから、履行インセンティブに関する要求事項が、収益認識の時期に重要な影響を与えるとは考えていません：

- ・ 履行基準自体が充足されるか、それを超える可能性が高い

- ・ インセンティブの支払額を、信頼性をもって測定できる

変動対価： 返品及び返品権

新しいガイダンスの下では、変動対価は、顧客の財の返品権も含んでいます。小売業は、認識されると見込まれない収益額を返金負債として、返品される財の権利を定義された資産（契約資産）として、記録することになるでしょう。資産は以前の棚卸資産の金額を参照し、販売原価の回収コスト及び見込まれる価値の下落を調整して測定されます。

これは、負債と関連する資産（返品が見込まれる財についての企業の請求権を表し、通常貸借対照表に棚卸資産として表示されます）が認識される現行の実務に類似しています。IFRS第15号では、契約資産は棚卸資産とは別個に表示され、IFRS第9号「金融商品」（又はIAS第39号「金融商品：認識及び測定」）に従って、減損の評価を行う必要があります。

ステップ 4： 取引価格を履行義務に配分する

現在、IAS第18号には、単一の契約に含まれる複数の提供物をいつ、どうやって配分するかの規範的なガイダンスがありません。IFRS第15号では、単一の契約が複数の契約を含む場合、取引価格を独立販売価格の比率で別個の履行義務に配分することを企業に要求しています。

独立販売価格の見積り

IFRS第15号は、独立販売価格を「企業が顧客に、約束した財又はサービスを別個に販売するであろう価格」として定義しています。企業が請求する観察可能な販売価格が利用可能な場合、それが独立販売価格の最良の証拠となります。それが利用できない場合には、利用

可能なすべての情報を用いて、さらに観察可能なインプットを最大限に使用して、独立販売価格を見積ります。IFRS第15号は、独立販売価格の適切な見積り方法として次の3つを提案していますが、要求するものではありません。調整後市場評価法、見積コストにマージンを加算する方法又は残余アプローチです。

返還不能の前払手数料

小売業にとって、返還不能の前払手数料に関する会計上の結果は変わらないかもしれませんが、IFRS第15号の下での手数料に係る評価プロセスは異なります。

入会活動（例えば、小売業での、会費、スポーツクラブの入会手数料、入会金など）は、顧客が当該活動

小売業にとって、
返還不能の
前払手数料に関する
会計上の結果は
変わらないかもしれませんが、
IFRS第15号の下での
手数料に係る評価プロセス
は異なります。

から便益を受ける能力は、契約におけるその他の財又はサービスに強く依存することから、一般的には履行義務と区別できるとは考えられていません。このような状況では、関連する前払手数料は、将来の財又はサービスの前払いと考えられ、取引価格全体の一部を構成します。企業は（上記のとおり）取引価格全体を識別された履行義務に配分し、履行義務を充足して収益を認識します（ステップ5参照）。

ステップ5：履行義務の充足時又は充足するにつれて収益を認識する

収益を一定の期間にわたり又は一時点で認識する

企業は、契約の開始時に、それぞれの履行義務が一定の期間にわたり充足されるか、一時点で充足されるかを決定します。充足とはすなわち、支配の移転です。

概して、次の条件のうちのいずれかが存在する場合には、支配は一定の期間にわたり移転するものと考えられます：

- ・ 企業が履行するにつれて、顧客が便益を受け取り消費する
- ・ 資産が創出されるか又は増価するにつれて顧客が当該資産を支配する
- ・ 売主にとって他に転用できない資産で、売主は現在までに履行した作業についての支払を受ける権利を有している

これらの条件のいずれも満たさない場合、企業は一時点で収益を認識します。

多くの小売業の契約では、現金レジにおいて、支配は(一時点で)移転されますが、企業は、変更点がないとみなす

ライセンス供与契約については、企業による既存の継続的な義務は、既存のガイダンスの下でも、IFRS第15号の新しいガイダンスの下でも、決定的な要因となります。

ことなく、新しいモデルの下で収益を認識する時期を決定するために、支配がいつ移転されるのかを慎重に評価しなければなりません。これは、取引が製品及びサービスの両方の組合せを含む取引である場合(例えば、拡張された製品保証、又はインストール・サービス)に特に言えることです。

販売契約

流通についての一定の契約に対して、IAS第18号のリスク及び経済価値モデルの下では、製品が顧客に販売されるまでは収益を認識することはできません。IFRS第15号は支配について次のような指標を提供していますが、これらに限りません：

- ・ 企業が資産について支払いを受ける現在の権利を有している
- ・ 顧客が資産の法的所有権を有している
- ・ 企業が資産の物理的占有を移転した
- ・ 顧客が資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値を有している
- ・ 顧客が資産を検収した

IFRS第15号の下では、企業は、支配の指標及び、支配がいつ、どのように移転されるかを決定するために、契約当事者の両方の権利及び義務を慎重に検討する必要があります。

私どもは、ある状況では、IFRS第15号の支配モデルは、IAS第18号のリスク及び経済価値モデルよりも早く収益を認識することにつながるだろうと考えています。

企業は、契約の開始時に、それぞれの履行義務が一定の期間にわたり充足されるか、一時点で充足されるかを決定します。

ライセンス供与：フランチャイズ

IAS第18号は、ライセンス供与契約についての限定的なガイダンスを提供しています。IAS第18号のガイダンスは、IFRS第15号と整合しており、「契約の実質」により、収益は一定の期間にわたり又は一時点で認識される場合もあるとしています。企業による既存の継続的な義務は、既存のガイダンスの下でも、IFRS第15号の新しいガイダンスの下でも、決定的な要因となります。IFRS第15号の下では、ライセンス供与とは、企業が顧客に企業の知的財産への「アクセス」を与えるものであり、次のすべての条件を満たす場合です：

- ・ 基礎となる知的財産を著しく変更するように企業が活動することを要求する、又はそうした理解が含まれている
- ・ 顧客が、その活動を行うことにより、正又は負の影響に晒される
- ・ その活動が発生しても、顧客に財又はサービスを移転することにならない

ライセンスが、企業の知的財産への「アクセス」を提供することを約束するものである場合、支配は一定の期間にわたり移転されます。これらの条件を満たさない場合、ライセ

ンスは付与されており、財の販売と同様に履行義務は一時点で充足されることから、約束とは知的財産を「使用」する権利となります。新しいモデルを考慮した後に、フランチャイ

ザーは、当初のフランチャイズ及び地域のフランチャイズ手数料に関して、収益認識の時期が変わる場合に気付くかもしれません。

開示

IFRS第15号は、収益の流れの分解、契約資産/負債の識別、及び小売業が従前は報告していなかった場合もある多くのその他の新しい

開示など、定量的及び定性的な開示を要求しています。結果的に、小売業が新しい要求事項に準拠するために必要な追加的な情報を把握

し、サマリーするシステムと手続が必要になります。



Grant Thornton

An instinct for growth™

www.gti.org

© Grant Thornton Taiyo LLC

この刊行物は、グラントソントン・インターナショナル・リミテッドが作成したものを太陽有限責任監査法人が翻訳したもので、内容のご理解については原文もご参照下さい。

“グラントソントン”は、保証、税務及びアドバイザリー・サービスをクライアントに提供するグラントソントンのメンバーファームのブランドで、文脈上は一つ又は複数のメンバーファームを表します。グラントソントン・インターナショナル・リミテッド (GTIL) とメンバーファームは世界的なパートナーシップ関係にはありません。GTIL と各メンバーファームは別個の法人です。各種サービスはメンバーファームが独自に提供しています。GTIL はその名称で一切サービスを提供しません。GTIL とメンバーファームは、相互に代理せず、義務を負うことなく、相互の作為又は不作為についての債務はありません。