

IFRS industry insights：小売、卸売および物流セクター

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により、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、小売、卸売および物流セクターの企業は、以下について考慮することが必要である。
 - 顧客に提供される製品保証の類型
 - カスタマー・ロイヤルティ・スキームおよび類似の取決めの会計処理
 - 船積条件が収益認識のタイミングにどのように影響するか
 - 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
 - 追加的な財および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
 - 新基準が顧客に対する支払（例えば、棚代（slotting fees））の表示にどのように影響するか
 - 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。

何が起きたか

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 との主要な差異は、期中開示および適用のタイミングに関するものである。

小売、卸売および物流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、小売、卸売および物流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、小売、卸売および物流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
- 税金支払のプロファイルの変更
- 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。小売、卸売および物流セクターにおける、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、企業は新たなシステムプロセスを開発しなければならないと結論付ける可能性がある。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

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な方法で配分される(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)。

小売、卸売および物流セクターでは、両方の要素を含む製品保証が一般的である。例としては、製品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。

非行使部分(breakage)を、どのように認識すべきか(例—カスタマー・ロイヤルティ・スキーム)

小売業者の多くは、返還されない前払の支払(ギフト券、商品券、予約販売の頭金)との交換により、顧客に将来において財またはサービスを提供する。これらのシナリオにおいて、顧客は、必ずしも常にすべての契約上の権利行使するわけではない。このような未行使の権利は、「非行使部分(breakage)」と呼ばれることが多い。これ

までの基準書では、未行使の権利の会計処理について、カスタマーロイヤルティ・プログラムのみに関係して、限定的なガイダンスが提供されていた。そのため、現在は、非行使部分の会計処理について、数多くの実務が利用されている。IFRS 第 15 号には、すべての顧客との収益取引に適用される、非行使部分に関する具体的なガイダンスを含み、すべての顧客との収益取引に適用される。企業は、非行使により便益を得ると見込む場合には、見込まれる非行使部分の金額を、顧客による権利行使のパターンに比例して(すなわち、現在これまでに引き渡された財またはサービスと、引渡しが見込まれる財またはサービスの全体を比較することによって)、収益として認識する。そうでない場合には、企業は、非行使部分の金額を、顧客が残りの権利行使する可能性がほとんどなくなったときに、収益として認識する。企業は、IFRS 第 15 号の要求事項を満たすために、現行の会計処理の修正が必要かどうかを検討する必要がある。

船積条件が収益認識のタイミングにどのように影響するか

IAS 第 18 号では、財の販売からの収益の認識のタイミングは、主にリスクおよび経済価値の移転に基づいていた。一方で、IFRS 第 15 号は、財に対する支配がいつ顧客に移転するかに注目している。このようなアプローチの違いは、一部の企業に、収益認識のタイミングの変更をもたらす可能性がある。例えば、企業によっては、財の所有権は船積時に顧客に移転するが、商慣行により、輸送中の損失または損害を(クレジットまたは交換のいずれかにより)補償する場合がある。一部のリスクおよび経済価値に対するエクスポージャーが引渡時まで保持されていることから、従来は、引渡時にのみ収益が認識されていた可能性がある。IFRS 第 15 号では、企業は、財の支配の顧客への移転が、船積時なのか引渡時なのかを評価することが必要となる。これにより、収益が異なるタイミングで認識される結果となる可能性がある。収益が船積時に認識される場合には、取引価格の一部を区別できる「輸送およびリスク担保」サービスに配分し、当該要素に対する収益をサービスが提供されたときに認識することが必要となるかもしれない。

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

本セクターの契約には、数量リペート、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、事後の再見積もりの結果として、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。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収益認識のプロファイルが変更される可能性がある。

本基準はまた、例えばある種の小売フランチャイズのライセンスのような、知的財産のライセンスに関するロイヤルティの支払に、特定の制約を導入している。ロイヤルティ支払が、利用またはその後の売上に基づく場合、企業は、当該金額の過去の証拠に基づく信頼性のある見積りが可能な場合であっても、利用またはその後の売上が発生するまで関連する収益の認識を制限される。

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

小売、卸売および物流セクターの契約には、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重要な権利を含む場合がある。このようなタイプのシナリオの場合、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に、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。

新基準は、顧客に対する支払(例えば、棚代(*slotting fees*))の表示にどのように影響するか

本セクターでは、自社の製品を目立つように陳列してもらうことや、共同広告(供給業者の製品の小売業者による広告)のために、供給業者が自社の製品の小売業者に対する支払を行うことがよくある。新基準では、顧客に対する支払をどのように会計処理するかを取り扱う、明確なガイダンスが定められている。供給業者は、支払が、別個の財またはサービスのために行われたものであるか、収益の減額として取り扱われるべきものであるかを検討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。小売、卸売および物流セクターでは、今買って後で支払う(buy now and pay later)ような融資契約が一般的である。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（有限责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/ 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持載するのみであり、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な事案をもとに適切な専門家にご相談ください。