

## IFRS industry insights: 旅行、接客、レジャー・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、旅行、接客、レジャー・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。
  - 前払手数料をいつ収益として認識すべきか
  - 非行使部分(breakage)の会計処理
  - 販売されるライセンスの種類および会計処理を変更する必要があるかどうか
  - 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
  - 別個に会計処理される、区別できる財またはサービスが提供される程度
- 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。

#### 旅行、接客、レジャー・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、旅行、接客、レジャー・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、旅行、接客、レジャー・セクターに關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。旅行、接客、レジャー・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、新たなシステムのプロセスを開発すべき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**

#### **「前払手数料」をいつ認識すべきか**

前払手数料の会計処理方法について、新しい詳細なガイダンスが提供されており、例えば、ヘルスクラブやカジノの会員に関する手数料について、実務の変更が生じる可能性がある。契約の開始時点で、会員権以外の区別できる財およびサービスが顧客に提供されていない限り、前払費用は、将来の財またはサービスに対する前払であり、それらの財またはサービスが提供された時に収益に認識される。前払手数料が、当初の入会コストの負担として課されることはあるが、これ自体は、一時の収益認識を正当化するのに十分ではない。

#### **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)**

このセクターの多くの企業は、例えば、ホテルの部屋やライトの前払のように、将来の財またはサービスに関連して返還されない前払を受け取る。これらのシナリオにおいて、顧客は、必ずしもすべての契約上の権利を使用するとは限らない。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連して、限定的なガイダンスのみが提供されていた。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 号は、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、見込まれる非行使の金額を、顧客が行使する権利のパターンに比例して(すなわち、これまでに引き渡された財またはサービスを、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、企業は、非行使の金額を、顧客が残った権利を行使する可能性がほとんどなくなった時に収益として、認識する。企業は、IFRS 第 15 号の要求を満たすために、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。

#### **収益が認識される際に、販売されたライセンスの種類がどのような影響を及ぼすか**

IFRS 第 15 号は、企業の知的財産を使用する権利の移転を示すライセンスと、期間にわたり企業の知的財産にアクセスする権利を提供するライセンスを区別し、販売されたライセンスがどちらの種類のライセンスかを決定する規準を規定している。前者の収益は、通常、一時点での認識される。後者の収益は、通常、アクセスできる期間にわたり認識される。旅行、接客、レジャー・セクターの企業は、この新しいガイダンスに照らして、ライセンス契約を検証する必要があり、場合によっては、現行の会計処理を変更する必要があるかもしれない。例えば、フランチャイズ運営者が、フランチャイズ加盟者にホテル運営のライセンスを付与する場合、ライセンス契約において、ライセンスが権利を移転し一時点での収益を認識すべきか、または、ライセンスはアクセスのみを提供し収益を期間にわたり認識すべきかを判定するために、慎重な分析が要求される。

#### **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**

旅行、接客、レジャー・セクターの契約には、例えば、ホテル運営契約における特定の業績値に基づくインセンティブ・フィーのような、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このアプローチは、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ァイルが変更される可能性がある。

新基準は、例えばある種の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、特定の制限を導入している。ロイヤルティの支払が、利用またはその後の売上に基づく場合、利用またはその後の売上が発生するまで、企業は関連する収益の認識を制限される。この制限は、過去の証拠に基づき信頼ある見積りが可能な場合においても適用される。

#### **異なる財およびサービスはどのように識別され、収益はどのように配分されるか**

これまででは、基準書に明確なガイダンスがなかったことから、例えば、パッケージ旅行において提供される異なるサービス(ライト、ホテル、ツアー・ガイド等)や、フランチャイズ契約の一部として提供される異なる財およびサービスなど、契約における財およびサービスの識別や、識別された財およびサービスへの収益の配分にあたり、判断の余地が大きかった。接客・レジャー・セクターの企業は、IFRS 第 15 号におけるより詳細なガイダンスの結果として、現行の会計方針を修正しなければならないかもしれない。新基準は、契約から生

じる収益を、提供される区別できる財またはサービスのそれぞれに、独立販売価格の比に基づいて配分することを要求している。ただし、限定的な状況においては「残余」アプローチの使用が認められる。

このことは、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り、新しい要求事項に対応したシステムを確実に整備するため、克服すべき重要な実務上の課題があるであろう。

### 他に何が変更されるのか

上述の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が引き続き適切であるかどうか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](http://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](http://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を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/](http://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な事案をもとに適切な専門家にご相談ください。