

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の影響 ー食品業

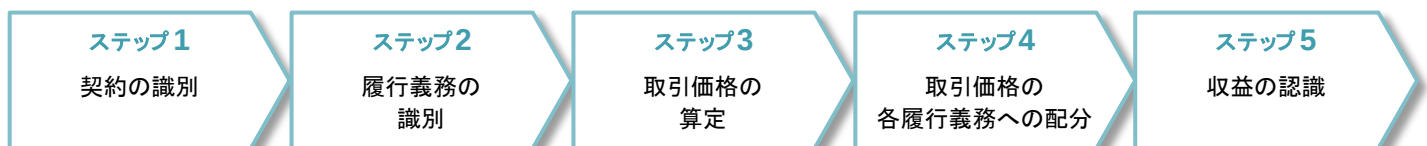
食品業を営む企業は、品質を確保した安全な製品を製造し、適時かつ継続して届けることが求められる。本ニューズレターは、IFRS第15号の収益認識モデルにおける5つのステップの検討にあたり、食品業を営む日本企業が直面すると想定される課題のうち3つを取り上げる。

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。



多様な販売奨励金

■ 売上から控除する必要があるのはどの販売奨励金か(ステップ3)

食品がメーカーから最終消費者に届くまでには、一次問屋、二次問屋、スーパーやディスカウントストアなどを経由することが多く、また、商品の種類ごとに商流が異なるなど、複雑な流通経路をたどることがある。食品メーカーは、製品のシェア拡大を主な目的として、これらの流通経路の当事者に対してさまざまな販売奨励金を支払っている。支払いの名目や金額の算定方法は多様であるため、その内容を分析し、顧客により提供される何らかの財またはサービスに対する対価であるか、またはリベートとして売上から控除すべきものであるかを、取引の実質に基づき判断することになる。

IFRS第15号では、対価が変動する要因として、値引き、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティ、偶発事象、割引を例として挙げている(第51項)。例えば、一定の販売数量の達成に応じて顧客に支払われるインセンティブは、売上から控除する(設例24)。他方、卸売業者が行う債権回収コスト等の負担や仲介手数料として支払われる帳合料、配送センターのコスト負担のための支払いは、その名目から一義的には顧客が提供する債権管理や配送サービスに対する対価に該当する場合があると考えられる。しかしながら、その

顧客に支払われる対価

顧客に何らかの対価を支払う場合は、それが、取引価格の減額であるか、他の区別できる財またはサービスに対する支払いであるかを評価する。

IFRS15. 70-71

支払額の算定方法が、卸売業者の販売数量や販売金額に基づく場合には、実質的にボリュームディスカウントであると判断される可能性もあるため、留意が必要である。支払いの実質が売上の値引きであるのか、または、顧客(流通業者)が行う何らかのサービスに対する対価であるのかは、支払いの目的や合理性を個別に検討して判断する必要がある。

■収益認識累計額の制限(ステップ3)

IFRS第15号によれば、取引価格が値引きやリベート等により事後的に変動する場合、期待値または最も可能性が高い金額のうち、より適切な方法により取引価格を見積ることになる(第53項)。ただし、認識した収益の累計額は、対価が確定した時に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いと見込まれる額を超えてはならない(第56項)。

収益認識累計額の制限

変動対価の場合、対価が確定した時点において重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い、といえる額を超えて収益を認識してはならない。

IFRS15. 56-57

卸取引

■流通で行われる卸取引からの収益を総額で計上するか、純額で計上するか(ステップ2)

食品業界には、食品卸を営む企業があり、他社の商品の仲介を行っている。IFRS第15号では、企業が、他の当事者の財またはサービスを顧客へ移転する前に、当該財またはサービスの支配を獲得していない場合には、それらの「提供」は履行義務とならないとしている。その場合には、他の当事者による財またはサービスの顧客への提供を「手配」することが履行義務となり、企業は代理人として行動しているものとされる(第26項(f)、B34-B38項)。卸取引が行われている場合、食品卸業を営む企業が商品の支配を獲得しているかについて、一定の指標に基づき契約の内容を分析することが必要となる。例えば、契約条件を検討した結果、食品卸業を営む企業が契約履行の主たる責任や価格の決定権を有しておらず、かつ在庫リスクも負っていない場合には、代理人として顧客と取引をしている可能性がある。この場合には、「手配」に係る対価を収益認識する。

代理人としての取引

財またはサービスを顧客に移転する前に、その財またはサービスの支配を獲得していない場合には、本人ではなく代理人として取り扱う

IFRS15. B34-B38

適用指針に示された、代理人として行動している場合の指標は以下のとおりである(B37項)

- 他の当事者が契約履行の主たる責任を有している。
- 企業が、顧客の注文の前後、出荷中または返品時のいずれにおいても、在庫リスクを有していない。
- 他の当事者の財またはサービスの価格の設定において企業に自由裁量がなく、そのため、企業が当該財またはサービスから受け取ることのできる便益が制限されている。
- 企業の対価が、手数料の形式によるものである。
- 他の当事者の財またはサービスと交換に受け取る金額について、企業は、顧客の信用リスクにさらされていない。

ただし、これらの指標のうちあるものが本人であることを示唆し、あるものが代理人であることを示唆する場合には、判断はより複雑となる。

返品

■ 返品が見込まれる場合の会計処理はどのように行うか(ステップ3)

卸売業者から食品メーカーへの返品は、商品の汚破損、売上予測の困難さ等の要因により発生することがある。

IFRS第15号によると、予め返品が見込まれる額については、顧客に商品を移転した時点では収益を認識せず(B23項)、変動対価の規定に従い、食品メーカーが権利を得ると見込まれる額を見積ることになる。ただし、見積りのうち、企業が取引価格に含めることができるのは、見積りがその後に変動しても重大な収益の戻入れが生じない可能性が非常に高い金額のみである。変動対価を取引価格に含めることができるか否かの判定に際しては、不確実な将来の事象から収益の戻入れが生じる可能性と収益の戻入額の金額的重要性の両方を考慮する。具体的な会計処理は以下のとおりである(B21項)。

- 支配が移転した製品について、企業が権利を得ると見込まれる対価の金額により、収益を認識する。
- 受け取った(受取り可能な)対価のうち収益認識しない金額について、返金負債を認識する。
- 返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利について資産を認識し、売上原価を調整する。

返品権付きの販売

返品が見込まれる額は収益を認識せず、返金負債と、資産を回収する権利を認識する。

IFRS15. B28, 29

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、食品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.