

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の影響 —小売業

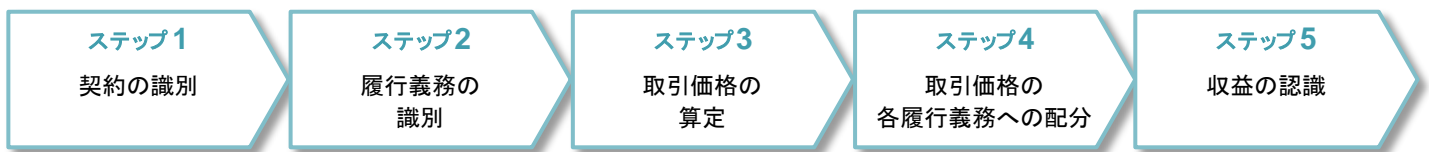
小売業を営む企業は、不特定多数の顧客に対して商品やサービスの販売活動を行っており、百貨店、スーパー、コンビニエンスストア、量販店など様々な業態が存在する。本ニューズレターは、IFRS第15号の収益認識モデルにおける5つのステップの検討にあたり、小売業を営む日本企業が直面すると想定される課題のうち、以下の3つを取り上げる。

なお、IFRS第15号の詳細な解説については、あずさ監査法人の冊子「[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。



ポイント制度

■ポイント付与により生じた義務を別個に区別して会計処理する必要があるか(ステップ2)

小売業では、顧客の囲い込みを主な目的として、ポイント制度が広く導入されている。ポイントの付与条件は様々であるが、そのうち、顧客による財またはサービスの購入を条件に特典として、無償または値引き価格で追加の財またはサービスを購入できるオプション(ポイント)を顧客に付与するものは、別個の履行義務として会計処理する対象となる(第26項(j)、B39-B43項、設例52)。

■ポイント付与により生じた義務への対価の配分はどのように行うか(ステップ4)

わが国の実務においては、今後使用すると見込まれるポイントに対応する財またはサービスの提供コストを見積り、引当金として計上する方法が広く行われている。

IFRS第15号は、取引価格を複数の別個の履行義務に配分する際に、原則としてそれぞれの履行義務の基礎となる財またはサービスの、契約開始時点の独立販売価格に基づくこととしている(第74項)。独立販売価格とは、企業が顧客に対し、約束した財またはサービスを別個に販売する場合の価格である。ポイントについて独立販売価格を直接観察できない場合には、当該価格を見積ることが求められる(第78-第80項)。見積りに際しては、顧客が受けられる値引きのうち、ポイントを使用しなかったとしても受けられるものを見積りから除外するとともに、顧客がポイントを使用する可能性を考慮しなければならない(B42項)。なお、対価の配分に用いる独立販売価格は財またはサービスの契約開始時のものであり、その後独立

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には、別個の履行義務として識別しなければならない。

IFRS15. 22

取引価格の配分

対価の配分は、個々の履行義務の基礎となる区別できる財またはサービスの契約開始時点における独立販売価格により行う。独立販売価格が直接的に観察できない場合、首尾一貫した方法により見積らなければならない。

IFRS15. 74, 78

販売価格が変更されても見直しは行わない(第88項)。選択した独立販売価格の見積方法は、同様な状況において首尾一貫して適用しなければならない(第78項)。

■ポイント付与により生じた義務に配分された対価は第三者の代理人として回収するものであるか(ステップ2)

ポイント制度の普及に伴い、近年は企業間提携などにより、ポイントの付与とそれに基づく特典の提供が自社グループ内で完結しないケースも多い。例えば、ある企業がポイントを付与するものの、顧客に対し特典を提供するのは自社グループ外の企業(以下、第三者)の場合がある。そのようなケースでは、企業が第三者の代理人としてポイントを付与した可能性を検討する。

IFRS第15号では、企業による顧客への財またはサービスの提供に第三者が関与している場合、自社の履行義務が、財またはサービスの提供(総額)であるのか、あるいは第三者が行う財またはサービスの提供の手配(純額)であるのかについて、判断することが求められている(第26項(f)、B34-B38項)。カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの場合、特典の提供を本人として行っているのか(特典に按分した取引価格で収益を認識するのか)、または第三者が提供する特典について、代理人として手配を行ったのか(特典に按分した取引価格と第三者に特典の対価として支払うべき額との差額である手数料相当額により収益を認識するのか)を検討する。この判断にあたり、ポイント制度特有の規定はなく、代理人の指標(B37項、後述の「消化仕入」参照)を考慮して行うことになる。

フランチャイズ契約

小売業では、コンビニエンスストア、ドラッグストアなど、取引規模の拡大を主な目的として、フランチャイズ契約が広く利用されている。フランチャイズ契約の当事者は、フランチャイザー(本部)とフランチャイジー(加盟店)である。フランチャイザーである企業は、フランチャイジーに対する義務を履行した時点で収益を認識する。

■フランチャイズ契約の一部にIAS第17号「リース」を適用するか

加盟店の売上や粗利(売上総利益)に料率を乗じて、フランチャイズ契約の対価が設定される場合がある。この料率は、フランチャイザーが土地や店舗を提供する場合、提供しない場合と比較して高く設定されることがある。この場合、土地等の賃料相当額が料率に反映されることにより、土地等のリース取引の対価が実質的に含まれる可能性がある。

IFRS第15号は、IAS第17号の適用対象となるリース契約には適用されない(第5項)。このため、フランチャイジーが、フランチャイザー所有の不動産等の資産を使用する場合には、フランチャイズ契約にIAS第17号の適用対象であるリース取引が含まれるか否かを検討する。

■フランチャイズ契約を複数の収益認識単位に分けて会計処理する必要があるか(ステップ2)

フランチャイズ契約によりフランチャイザーが得る収入は、一般的に、契約時点で支払われる固定金額のフランチャイズ加盟料と、契約期間にわたり支払われるロイヤルティの2つに大別される。フランチャイズ加盟料には、通常、本部による開業準備、研修等の対価や保証金が含まれ、契約期間にわたり支払われるロイヤルティ(の全部または一部)は、商標権やノウハウの使用を許諾するライセンスの対価であるケースがある。

IFRS第15号によると、契約に含まれる財またはサービスは、次の要件をともに満たす場合に、「区別できる」として収益の認識単位である別個の履行義務となる(第27項)。

- 顧客が、財またはサービスからの便益を、それ単独でまた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
- 財またはサービスを顧客に移転する約束が、同一契約内の他の約束と別個に識別できる

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

他の基準との関係

IFRS第15号以外の基準を適用すべき契約については、当該他の基準が優先される。

IFRS15. 5-7

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、別個の履行義務を識別しなければならない。

IFRS15. 22

財またはサービスを顧客に移転する約束が、同一契約内の他の約束と別個に識別できるかの判断は、その財またはサービスが、他の財またはサービスとどの程度密接に関連しているか、あるいは、複数の財またはサービスを統合する重大なサービスを提供しているか等を考慮して検討する(第29項)。

フランチャイザーである企業は、フランチャイジーとの契約においてフランチャイジーに対し約束した財またはサービスが何か、その内容を特定し、そのうえで、収益の認識単位としての履行義務が何であるかを識別することになる。

■各履行義務に契約金額をどのように配分するか(ステップ4)

収益認識のステップ2で複数の履行義務が識別された場合、契約金額を適切な基準により履行義務に配分する必要がある。IFRS第15号は、取引価格の配分を、独立販売価格により行うことを原則としている(第74項)。観察可能な独立販売価格がない場合には、市場評価に必要な調整を行う方法や見積りコストにマージンを加算する方法などにより、それを見積らなければならないため、適切な見積り方法の検討が必要となる(第78項から第80項)。

■ライセンスはいつ収益を認識するのか(ステップ5)

フランチャイザーがフランチャイジーに対して、契約期間にわたり商標やノウハウ等を使用する権利を与える約束(フランチャイズ権)は、ライセンスに該当する(B52項(c))。

IFRS第15号は、ライセンスが顧客との契約において区別できる履行義務であるか検討することを求めている(B54項)。区別できる履行義務である場合、ライセンス特有の要件に基づき一定の期間にわたり収益認識するライセンスに該当するか(企業が有する知的財産へのアクセス権)、または、一時点で収益認識すべきライセンスに該当するか(企業が有する知的財産の使用権)を検討することになる(B56項)。一定の期間にわたり収益認識すべきライセンスとは、次の事項の性質のすべてを有するライセンスをいう(B58項)。

- 顧客が権利を有する知的財産に対して重大な影響を及ぼす活動を企業が行うことが、契約により要求される。または顧客が合理的に予測している
- ライセンスを付与された権利により、顧客が企業活動のプラス・マイナス双方向の影響を直接受ける
- それらの活動を実施するにつれて、それらの活動による財またはサービスが顧客に移転されない

フランチャイズ権の場合、使用を許諾した商標やノウハウは、通常、フランチャイザーが継続して維持、または価値を高めていく活動を行うべきものであり、フランチャイザーの活動は財またはサービスをフランチャイジーに移転するものではないが、フランチャイジーにプラス・マイナス双方向の影響を与えると考えられるため、一定の期間にわたり収益認識すべきものに該当する(設例57)。なお、ライセンスの対価であるロイヤルティが売上または使用に基づき定められている場合には、売上または使用時に収益を認識する(B63項)。

取引価格の配分

対価の配分は、個々の履行義務の基礎となる区別できる財またはサービスの契約開始時点における独立販売価格により行う。独立販売価格が直接的に観察できない場合、首尾一貫した方法により見積らなければならない。

IFRS15. 74, 78

ライセンスの収益認識

ライセンスの性質が、企業の知的財産へのアクセス権である場合には、一定の期間にわたり収益を認識し、企業の知的財産の使用権である場合には、一時点で収益を認識する。

IFRS15. B52-B63

知的財産のライセンスのロイヤルティ

知的財産のライセンスから生じる売上または使用に基づくロイヤルティは、以下のいずれか遅い時点で収益認識する。

- 売上または使用が行われた時点
- 義務が履行された時点

IFRS15. B63

消化仕入

■消化仕入を行っている場合、どのようにして収益を認識するのか(ステップ2)

百貨店や総合スーパーでは、店舗に陳列する商品の所有権を卸売業者やメーカーが保持し、百貨店や総合スーパーである企業は顧客に商品を販売するまでは仕入を計上せず、顧客に商品を販売した時点で、売上と同時に仕入を計上することが行われている。このような取引は「消化仕入」と呼ばれる。

IFRS第15号は、企業が、他の当事者の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た場合には、企業の履行義務はその財またはサービスの提供であるとしている。ただし、企業が財またはサービスの支配を顧客に移転する前に、法的所有権を瞬間的に獲得していたとしても、必ずしも本人として行動したことにはならない(B34-B38項)。

消化仕入については、百貨店や総合スーパーが商品の支配を獲得しているか否かについて、後述の指標に基づき分析することになる。テナントとの契約条件を検討した結果、例えば、百貨店や総合スーパーである企業が商品の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と考えられる。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
- 当該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
- 当該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

これらの指標を検討した結果、百貨店や総合スーパーである企業が本人として行動していると判断される場合には、収益を総額で認識することになるが、代理人と判断される場合には、テナントから受領する手数料相当のみを収益として認識することになる。

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

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室

azsa-ifrs@jp.kpmg.com

このニュースレターは、小売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する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.