

## IFRS industry insights : 消費財セクター 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、消費財セクターの企業は、以下について考慮することが必要である。
  - 収益を**一定の期間にわたり**認識すべきか、または**一時点**で認識すべきか
  - 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
  - **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
  - 顧客に提供される**製品保証**の類型
  - 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
  - 特定の**契約獲得に関連するコスト**を資産化するべきか
- 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。

### 何が起ったか

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。

### 消費財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、消費財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、消費財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**

- **税金支払のプロフィールの変更**
- **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。消費財セクターにおける、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、現行の会計プロセスの修正が求められる可能性がある。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**

#### **収益を一定の期間にわたり認識すべきか、または一時点で認識すべきか**

IFRS 第 15 号は、収益を一定の期間にわたり認識すべきか、または一時点で認識すべきかを決定するための新しいアプローチを導入している。収益が一定の期間にわたって認識される場合として、3つのシナリオが特定されている。それらは概して、(i) 売手の履行につれて、顧客が売手の履行による便益を受け取り消費する、(ii) 売手は、顧客によって支配される「仕掛品」資産を創出する、(iii) 売手は、別の顧客に転用できない「仕掛品」資産を創出し、当該資産に関して顧客が現在までの企業の作業についての支払をする義務を有する、というものである。収益が一定の期間にわたって認識される場合、顧客への財またはサービスの移転のパターンを反映する最良の方法を使用しなければならない。取引が、上述した3つのシナリオのいずれにも当てはまらない場合には、収益は、支配が顧客に移転したときに一時点で認識される。

契約に基づいて製造される消費財は、製造される製品が他の顧客に転用できない場合、および製造業者が現在までの作業についての支払の権利を有する場合には、収益認識のタイミングが新しい要求事項により重大な影響を受ける可能性がある。前者のケースは、例えば、特定のスーパーマーケットのための「自社ブランド」製品が製造され、当該製品を異なる顧客に容易には転用できない場合が当てはまる。よく似た契約間の比較的小さな差異が、収益認識のタイミングに根本的な影響をもたらすこともあり、例えば、従前には一時点で認識していた収益を、一定の期間にわたって認識することを企業に要求することもあり得る。顧客による契約の解約、縮小または重要な変更を認める契約条件や、そのような場合に売手が現在までに実施した作業に対する十分な補償を受ける権利があるか否かに注目することは、多くの場合で特に重要となる。

#### **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**

消費財セクターの契約には、数量リポート、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、不確実性が解消したときに、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は収益認識のプロフィールが変更される可能性がある。

#### **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。

#### **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)。

消費財セクターでは、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。

#### **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。

### 契約コストを資産化すべきか

収益認識に関するより規範的なガイダンスに加えて、新基準は、契約を獲得するためのコスト（例えば、販売手数料）と、契約を履行するためのコストを区別したうえで、資産化すべきコストを決定する具体的な規準を定めている。消費財セクターでは、顧客との契約の獲得に直接帰属するコスト（例えば、契約が獲得されたときにのみ支払われる販売手数料）が多額に発生する可能性があるため、論点となる。現在は、そのようなコストの取り扱いが企業ごとに異なっている。新基準は、企業に成功報酬の資産化を要求しており、これは営業利益に影響を与えるであろう。さらに、新基準は、資産化された契約コストを、財またはサービスの移転のパターンに合わせた規則的な基礎で償却することを要求している。企業は、適切な償却の基礎や償却期間を決定するために判断を用いることが必要となる。

### 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](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事案をもとに適切な専門家にご相談ください。