

# 消費者市場における IFRS 会計論点および ソリューション



<b>1 財の販売による収益</b>	<b>1</b>
1.1 小売業者への支配の移転	2
1.2 運送サービスを伴う財の販売	3
1.3 オンライン販売から生じる収益	4
1.4 返品権	5
1.5 製品の販売:代理人なのか本人なのか	7
1.6 請求済未出荷契約	8
1.7 分割払い購入(予約販売)	9
1.8 委託販売契約	10
1.9 ギフトカードの販売	11
1.10 製品保証の延長	12
<b>2 顧客に提供されたインセンティブおよびその他の類似の取引</b>	<b>13</b>
2.1 数量値引き	14
2.2 共同広告契約	15
2.3 販売促進費および小売業者に支払われるその他の手数料	16
2.4 價格保護	17
2.5 顧客インセンティブ—値引クーポン	18
2.6 顧客インセンティブ—購入なく提供される値引き	20
2.7 カスタマー・ロイヤルティ・プログラム	21
<b>3 その他の収益取引</b>	<b>24</b>
3.1 ブランドライセンスの付与	25
3.2 複数の場所におけるフランチャイズ契約	26
3.3 商品の販売を伴うフランチャイズ契約	27
3.4 返金不能の前払手数料を伴うフランチャイズ契約	28
3.5 小売業者によるSIMカード販売	29
3.6 直販店	30
3.7 物品税および税金	31
<b>4 不動産と減損</b>	<b>33</b>
4.1 複数店舗を有する小売業者におけるCGUの決定	34
4.2 減損—小売店舗の使用価値	35
4.3 減損—旗艦店	37

4.4	減損—オンライン売上の配分	38
4.5	減損—本社の費用と資産の配分	40
4.6	減損—リース資産の入れ替えに関するキャッシュ・フロー	41
4.7	遊休資産の減価償却	42
4.8	店舗の転貸—投資不動産の分類	43
<b>5</b>	<b>リース</b>	<b>44</b>
5.1	リースの定義—小売区画	45
5.2	小売区画—契約における構成部分の識別	46
5.3	リース期間—僅少とはいえないペナルティを伴う解約オプションの発生状況	47
5.4	双方向の解約オプションを伴う 恒久的なリース契約	49
5.5	リース契約の条件変更を除くリース期間の見直し	50
5.6	リース負債—市場賃料での延長オプション	51
5.7	独立したリースとして会計処理されない リースの条件変更	53
5.8	リースの範囲を減少させるリースの条件変更	54
5.9	任意によるリース料の免除	55
5.10	会社任意整理手続(CVA)後のリースの 条件変更	56
5.11	「権利金(key money)」の会計処理	57
5.12	リース資産に関連する除去コストおよび原状回復コストの会計処理	58
<b>6</b>	<b>棚卸資産およびその他の支出</b>	<b>59</b>
6.1	物流コストの会計処理	60
6.2	仕入先へ支払うリベートおよびその他の変動対価	61
6.3	棚卸資産への間接費の配賦	63
6.4	棚卸資産へ間接費を配賦する際の「正常生産能力」の決定	65
6.5	棚卸資産の評価—売価還元法	66
6.6	予想される返品に対する棚卸資産引当金	67
6.7	減耗に対する棚卸資産引当金	68
6.8	棚卸資産の評価—後発事象の検討	69
6.9	企業結合で取得した棚卸資産	70
6.10	開発コストの資産計上	71
6.11	ブランドの耐用年数	72
6.12	広告宣伝費およびカタログ	73

# 1

## 財の販売による収益

# 1.1 小売業者への支配の移転

## 前提

消費財会社の X 社は、最終顧客に製品を供給するために、スーパーマーケット・チェーンの小売業者 Y と契約を締結します。小売業者 Y は、X 社からの当該製品の受取時に、当該製品に対する法的所有権を取得し、支払を求められます。小売業者 Y は、X 社との契約上の取決めに定められているとおり、また、現地法令の要請に基づき、一般的な返品権を有しています。

## 論点

X 社は、どの時点で収益を認識すべきでしょうか？

## ソリューション

IFRS 第 15 号第 38 項は、製品に対する支配が移転しているかどうかを評価するために、特定の指標を考慮することを企業に求めています。小売業者 Y は、X 社から当該製品を受け取った時点で、当該製品を物理的に占有し、当該製品に対する法的所有権を有し、当該製品に対して支払を行う現在の債務を有していることから、これらはすべて、当該製品が小売業者 Y に引き渡される時に支配が移転したことを示しています。

返品権は、独立した履行義務ではありませんが、移転された財の見積取引価格に影響を与えます。収益は、小売業者 Y から返品される見込みのない製品に対してのみ認識されます。これらの販売に対して収益を認識する必要があるため、X 社は、過去情報およびその他の関連証憑に基づき、収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い最小限の売上高を評価する必要があります。なぜなら、その範囲内の売上高について収益を認識する必要があるためです [IFRS 第 15 号付録 B B23 項]。X 社は、過去情報およびその他の関連証憑に基づき、売上高の 95% を取引価格に含めた場合、収益の累計額の重大な戻入れは生じないと見積もっています。

製品の支配が移転する小売業者 Y への引渡し時に、X 社は、売上高の 95% について収益を認識します。売上高の 5% については、収益を認識すべきではありませんが、X 社は、返金負債および小売業者 Y から製品を回収する権利を表す資産（および対応する売上原価の修正）を計上しなければなりません。返品資産は、返金負債とは区分して、表示および減損の評価が行われます。X 社は、返品資産について減損の評価を行い、減損している場合には、当該資産の価値を修正する必要があります（返品権の詳細については FAQ1.4 を参照）。

# 1.2 運送サービスを伴う財の販売

## 前提

電機メーカーの X 社は、小売業者 Y との間でテレビの販売契約を締結しています。小売業者 Y は、X 社に対し、テレビの販売と運送の手配を依頼します。

契約では、X 社の搬出場所において運送業者がテレビを引き取った時点で、法的所有権および損失のリスクが小売業者 Y に移転すると規定されています。X 社は、X 社の搬出場所において運送業者がテレビを引き取った時点で(例えば、配送先の変更によって)、別的小売業者にテレビを販売ができなくなります。小売業者 Y は、テレビが出荷された時点で当該テレビの支配を獲得すると判断しています。

## 論点

この契約にはいくつの履行義務が含まれているでしょうか、また、X 社はどの時点で収益を認識すべきでしょうか？

## ソリューション

この契約には、テレビの販売および輸送サービスを含む、複数の約束が存在しています。X 社は、独立した履行義務があるかどうかを判定しなければなりません[IFRS 第 15 号第 22 項]。

どの時点で製品の支配が小売業者 Y に移転するのか、また、運送サービスが独立した履行義務かどうかを判定するために、X 社は明示的な出荷条件を評価する必要があります。

X 社が製品を顧客に出荷する(または出荷の手配をする)ことを約束した上で、製品の支配が出荷前に顧客に移転する場合、運送および荷役サービスは、独立した履行義務と見なされる可能性があります。これに対し、製品の支配が出荷前に顧客に移転しない場合、運送は顧客に対して約束したサービスではありません。これは、顧客への財の移転の一部としてコストが発生するからで、運送は契約履行のための活動だからです。

## 履行義務

小売業者 Y は、運送サービスを受けなくても、テレビからの便益をそれ単独で得ることができます。テレビの支配は、当該テレビが出荷前に X 社の搬出場所において運送業者に引き取られた時点で小売業者 Y に移転していること、また X 社は当該テレビを出荷する手配を約束済みであることから、運送サービスは別個のサービスであると見なされるため、独立した履行義務になります。

したがって、この契約には(1)テレビの販売および(2)輸送サービスという 2 つの履行義務があります。

## 収益の認識

X 社は、X 社の搬出場所においてテレビが運送業者に引き取られた時点で、テレビの販売による収益を認識すべきです。これは、当該テレビの支配が小売業者 Y に移転するのがその時点だからです。

X 社は、提供した運送サービスについて、契約の観点から履行義務を充足しているので、収益を認識すべきです。X 社は運送を他の当事者(つまり、第三者である運送業者)が行う手配をしていることから、運送サービスに配分される収益を、本人として総額ベースで計上するのか、それとも代理人として純額ベース(つまり、認識する収益は、X 社が受け取る手数料収入のみ)で計上するのかどうかについても評価すべきです。

# 1.3 オンライン販売から生じる収益

## 前提

ある最終顧客は、小売チェーン X 社のウェブサイトで直接洋服を購入します。当該ウェブサイトは、追加料金で最終顧客の自宅に配送するか、もしくは、最終顧客は、購入品を当該チェーンのいずれかの小売店舗で受け取ることができます。本ケースにおいて、可能な限り販売は店舗在庫を用いて X 社が行い、商品は販売直後に取り置きがされます。最終顧客が配送先を変更することはできません。最終顧客は、商品を受け取るまで、物理的に占有しておらず、当該資産の検収もしていません。

**顧客 A:** 店舗での受取を選択し、支払 1 週間後に選択した店舗に行き、洋服を受け取ります。

**顧客 B:** 追加料金での自宅への配送を選択します。

## 論点

顧客 A および顧客 B について、X 社はどの時点で収益を認識すべきでしょうか？

## ソリューション

### 顧客 A

請求済未出荷契約とは、顧客が引渡し準備ができている財について請求を受けているが、企業が当該財を後日まで顧客に出荷しない場合に生じます。これらのケースにおいて、企業は、顧客が財を物理的に占有していない場合においても、支配が顧客に移転しているかどうかを評価しなければなりません。収益は、当該財の支配が顧客に移転した時点で認識されます。

IFRS 第 15 号 B81 項において、以下の追加要件が示されており、顧客が請求済未出荷契約において支配を獲得するためには、これらの追加要件をすべて満たしている必要があります。

1. 請求済未出荷契約の理由が実質的なものでなければならない（例えば、顧客が当該契約を要求している）。
2. 当該製品が顧客に属するものとして区分して識別されなければならない。
3. 当該製品は現時点で顧客への物理的な移転の準備ができるなければならない。
4. 企業は当該製品を使用したり別の顧客に振り向けたりする能力を有することができない。

本ケースにおいて、X 社は、当該製品（つまり、洋服）を顧客 A 専用に取り置いた時点で収益を認識できると判断しています。これは、当該製品が顧客 A への移転のために、受取場所で物理的に利用可能であり、かつ、当該製品を別の顧客には使用できないからです。したがって、この請求済未出荷契約において、顧客 A は当該製品に対する支配を獲得しています。

製品を倉庫から取り寄せる必要がある場合には、最終顧客が注文した製品を当該店舗が受け取るまで、請求済未出荷契約の要件を満たしていないことになります。「返品」に関する見積りについても考慮する必要があり、当該見積りには、請求されない製品も含めるべきです。

### 顧客 B

X 社は、当該製品が引き渡された時点で収益を認識すべきです。顧客 B は購入時に当該資産に対して支払を済ませていますが、受け取るまでは当該資産の使用を指図する能力を有していません。製品が引き渡された時点で支配が移転する指標には、顧客が配送先を変更する能力を有していないこと、また、顧客が商品を受け取るまで物理的占有を有しておらず、当該資産の検収もしていないことが含まれます。

# 1.4 返品権

## 前提

### X社

X社は、最終顧客に製品を供給するために、小売ネットワークを使用しています。X社は、小売業者Yに製品100個を、単価CU50で販売します。各製品の原価はCU10です。小売業者Yへの引渡時に小売業者Yが当該製品の支配を獲得する時点で、X社は収益を認識します。

X社は、期待値法に基づき、販売した製品の6%が返品されること、および、返品予想の見積りに変更があっても、収益の累計額の重大な戻入れは生じない可能性が非常に高いと見積もっています。

小売業者Yは、製品に対する支配を獲得してから最長120日間、当該製品を返品して全額現金で返金を受けられる契約上の権利を有しています。X社は販売した製品に関してそれ以上の義務は負っておらず、小売業者Yは120日の経過後はそれ以上の返品の権利を有していません。

### 小売業者Y

小売業者Yは、自社の小売店舗を通じて最終顧客に製品を販売しています。小売業者Yが収益を認識するのは、製品が店舗で販売された時点(つまり、最終顧客が製品を物理的に占有し、全額支払った時点)です。小売業者Yには、顧客に購入後最長90日間、製品を返品する権利を与える返品方針があります。

小売業者Yは、期待値法に基づき、販売した製品の10%が返品されること、および、返品予想の見積りに変動があっても、収益の累計額の重大な戻入れは生じない可能性が非常に高いと見積もっています。

## 論点

この契約において、X社と小売業者Yはどのように収益を認識すべきでしょうか？

### ソリューション

#### X社

返品権は、X社の独立した履行義務ではありませんが、販売した製品の見積取引価格には影響を与えます。IFRS第15号B21項により、X社は、小売業者Yから返品される見込みのない製品に対してのみ収益を認識することが要求されています。

X社は、売上高の94%(つまり、返品が予想される6%を除いたもの)を取引価格に含めた場合、収益の累計額の重大な戻入れは生じないと見積もっています。したがって、X社は、小売業者Yへの売上高の94%について収益を認識します。X社は、顧客へ返金されるため、権利を得ると見込んでいない対価の金額(すなわち、6%)について返金負債を認識しなければなりません。返金負債は、返品の見積りの変動を反映させるために各報告日に再測定され、対応する収益の修正が行われます。返金負債とは、現金を移転する義務です。したがって、返金負債は契約負債の定義を満たしていません。

X社はまた、資産の返品権を認識することも求められており、当該権利は、小売業者Yから製品(棚卸資産)の返還を受ける権利を表します。資産の返品権は、当該財の販売時の帳簿価額から当該財の回収のための予想コストおよび予想される価値の減少を控除した額で当初測定されます。そのため、資産の返品権は、売上原価を減少させることになります。返品時に返品された製品の価値が減少しているか、ゼロになると当該企業が予想する場合、資産が直ちに減損処理する可能性もあります。

資産の返品権は、返金負債とは区分して表示されます。資産として認識される金額は、返金負債に変動が生じた場合、および資産の減損を示す可能性のあるその他の状況の変化が生じた場合に見直す必要があります。

**収益:** 1 ユニットあたりの販売価格 × ユニット数(返品が予想される数を除く):

(1 - 0.6 ユニット)

**売上原価:** 1 ユニットあたりの原価 × ユニット数(返品が予想される数を除く):

CU10 × 94 ユニット= CU940

**資産の返品権:** 1 ユニットあたりの旧帳簿価額 × 返品が予想されるユニット数:

CU10 × 6 ユニット= CU60

**返金負債:** 返品率 × 販売ユニット数 × 1 ユニットあたりの販売価格:

6% × 100 ユニット× CU50 = CU300(返金負債)

小売業者 Y が購入した製品を返品する契約上の権利を有していなかったとしても、X 社に返品を認める取引慣行がある場合には、上記と同じ方法で返品権の会計処理を行います。これは、IFRS 第 15 号第 10 項において、契約は文書による場合もあれば、口頭による場合や報告企業の取引慣行により含意される場合もあると規定されているためです。

#### **小売業者 Y**

X 社と同様に、小売業者 Y は、売上高の 90%(つまり、返品が予想される 10%を除いたもの)を取引価格に含めて収益を認識し、顧客へ返金されるため小売業者 Y が権利を得ると見込んでいない対価の金額(すなわち、10%)について返金負債を認識して、対応する資産の返品権を認識すべきです。

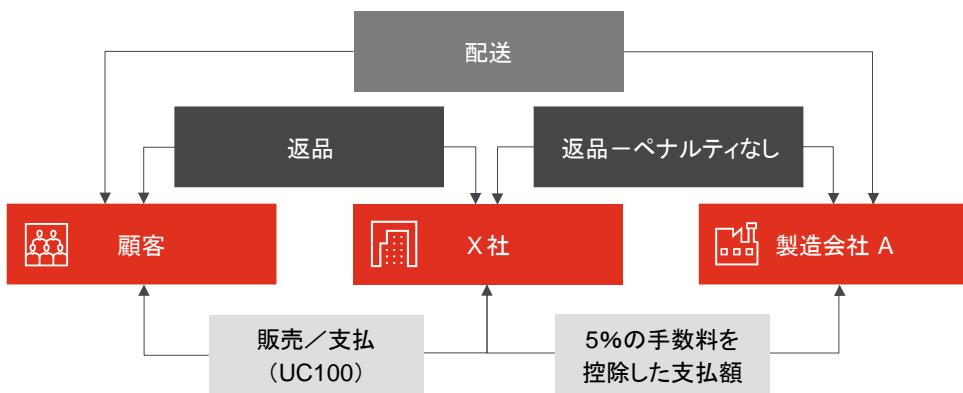
交換でしか返品を認めていない場合もあります。IFRS 第 15 号第 B26 項において、顧客がある製品を同じ種類、品質、状態および価格の別の製品と交換することは、収益認識の観点から返品とは見なされないことが示されています。

# 1.5 製品の販売:代理人なのか本人なのか

## 前提

X社は、複数の製造業者の製品を販売するウェブサイトを運営しています。X社は、製造業者Aとオンラインで製造業者Aの製品を販売する契約を締結します。X社のウェブサイトは、製造業者Aと最終顧客の間の支払を円滑化するものです。販売価格は製造業者Aが設定し、X社は販売価格の5%にあたる手数料を稼得します。

製造業者Aは製品を顧客に直接配送し、配送中の損害に対して保険を掛けています。法的所有権は、製品が製造業者Aの倉庫を出た時点で製造業者AからX社に移転します。最終顧客が製品に不満足であった場合、製品をX社に返品します。X社は、顧客が返品した製品について、製造業者Aにペナルティなしで返品する権利を有しています。



## 論点

X社は、最終顧客への製品販売における本人でしょうか、それとも代理人でしょうか？

## ソリューション

この契約において特定された財またはサービスは、製造業者Aが製造した製品です。X社は、自社が代理人として行動しているのか、それとも本人として行動しているのか(つまり、X社が特定された財を当該財が顧客に移転される前に支配しているかどうか)を評価するため、以下の事実を考慮しています[IFRS 第15号B35項からB37項]。

- X社は、最終顧客が製品について確約をし、支払を行った後にのみ法的所有権を獲得します。
- 製造業者Aが製品を直接顧客に配送することを考慮すると、X社は、当該資産を別の顧客への販売に変更するなどの他の方法で当該製品から便益を得る能力を有していません。
- 万が一、顧客が不満足であった場合、X社は製造業者Aによる払い戻しを受けます。
- 販売価格は製造業者Aが設定します。そのため、X社は、製品の価格を設定する裁量権を有していません。

X社は、X社が法的所有権を得ていることと、不満足であった顧客が製品をX社に直接返品する事実を含め、本人として行動していることを示す指標についても検討しました。しかしながら、X社が法的所有権を保持するのは、製品が顧客に移転される前の短い期間のみです。そのため、X社は製品を支配していません。X社がペナルティなしで製造業者Aに製品を返品する権利を有していることを考慮すると、X社には、製品が顧客に移転される前の在庫リスク、および顧客への支配の移転後の在庫リスクはありません。よって、X社は、代理人として行動しています。

これに基づき、X社は、販売を促進する約束を充足した(すなわち、顧客が製品を購入した)時点で手数料収益を純額で認識しなければなりません。

製造業者Aは、CU100の収益と同時にCU5の手数料費用を認識する必要があります。

# 1.6 請求済未出荷契約

## 前提

ビデオゲーム会社の X 社は、20x6 年中に、小売業者 Y に 100,000 台のビデオゲーム機を供給する契約を締結します。契約には、ゲーム機の引渡場所に関する小売業者からの具体的な指示が含まれています。X 社は、20x7 年のこの小売業者が指定した日にゲーム機を引き渡さなければなりません。小売業者 Y は、引渡時に十分な棚スペースを有していると見込んでいます。

20x6 年 12 月 31 日現在、X 社は、小売業者 Y との契約に関連する 100,000 台を含む、ゲーム機 120,000 台の棚卸資産を有しています。この 100,000 台は、他のゲーム機 20,000 台と一緒に保管されており、すべて互換可能な製品です。ただし、企業 X が棚卸資産を 100,000 台未満に減少させることはありません。

## 論点

X 社が、小売業者 Y に引渡予定の 100,000 台に関する収益を認識すべき時期はいつでしょうか？

## ソリューション

請求済未出荷契約とは、顧客が引渡準備ができている財について請求を受けているが、企業が当該財を後日まで顧客に出荷しない場合に生じます。これらのケースにおいて、企業は、顧客が財を物理的に占有していない場合においても、支配が顧客に移転しているかどうかを評価しなければなりません。収益は、当該財の支配が顧客に移転する時点で認識されます。

IFRS 第 15 号 B81 項において、以下の追加要件が示されており、顧客が請求済未出荷契約において支配を獲得するためには、これらの追加要件をすべて満たしている必要があります。

- 請求済未出荷契約の理由が実質的なものである(例えば、顧客が当該契約を要求している)。
- 当該製品が顧客に属するものとして区分して識別されなければならない。
- 当該製品は現時点で顧客への物理的な移転の準備ができていなければならない。
- 企業は当該製品を使用したり別の顧客に振り向けたりする能力を有することができない。

X 社は、請求済未出荷契約の要件が満たされるまで、または X 社による物理的占有がなくなり、かつ支配の移転に関する他のすべての要件を満たすまで、収益を認識すべきではありません。請求済未出荷取引を行う理由は実質的(棚スペースの不足など)であっても、小売業者 Y のために製造されたゲーム機が他の製品と区分されていないため、その他の要件が満たされていません。

# 1.7 分割払い購入(予約販売)

## 前提

小売業者 Y は、顧客と契約を締結しました。この契約では、小売業者 Y は、契約締結日に、価格が CU500 の特定の商品を取り置きし、当該顧客から CU50 の預け金を受領します。

商品は、購入価格が全額支払われた時点で顧客に引き渡されます。顧客が購入を完了しなければならない期間 3 カ月です。固定額の支払確認ではなく、顧客は 3 カ月にわたり、数回に分けて支払うことができます。顧客が 3 カ月の期間終了までに購入価格を全額支払わなかった場合、預け金およびその後のすべての支払に対する権利が失効します。

小売業者 Y は、予約期間中、当該商品を他の顧客注文の充足に使用し、類似する製品と交換することができます。小売業者 Y は、顧客に商品が移転する前に紛失、破損または損壊した商品について、顧客が支払った預け金を返金しなければなりません。

## 論点

小売業者 Y は、どの時点で収益を認識すべきでしょうか？

## ソリューション

予約販売（「取り置き」または「留め置き」と呼ばれることがあります）では、売手が商品の取り置きおよび顧客からの現金の預け金の回収を行います。顧客が購入を完了しなければならない期間を売手が指定することがあります。多くの場合、固定額の支払確認はありません。商品は、通常、顧客が購入価格を全額支払った時点で引き渡されます。顧客が購入価格の全額を支払わなかった場合、現金の預け金およびその後のすべての支払に対する権利が失効します。売手は、顧客に商品の支配が移転する前に紛失、破損または損壊した商品について、顧客が支払った預け金を返金しなくてはなりません。

小売業者 Y は、最初に予約販売の取決めの中に契約が存在しているかどうかを判定する必要があります。一般的な予約販売の開始時においては、顧客がまだ義務（すなわち、購入価格全額の支払）の履行を確約していないために、契約が存在していない可能性が高くなります。小売業者 Y は、契約の要件が満たされるまで [IFRS 第 15 号第 9 項]、または顧客に対して残りの義務を有しておらず、かつ、顧客が約束した対価のすべて（またはほとんどすべて）を受け取るまで、もしくは、契約が解約されるまで [IFRS 第 15 号第 15 項]、これらの契約に関する収益を認識してはなりません。

顧客が購入を確約しており、かつ契約が存在すると経営者が判断する場合、一部の予約販売は実質的な掛による売上となる可能性があります。そのような状況においては、経営者は、顧客に財の支配が移転した時期を判定する必要が生じることになります。予約期間中、選ばれた製品を他の顧客注文の充足に使用し、類似する財による代用が可能な企業は、それらの財の支配を保持している可能性が高くなります。経営者は、製品の支配がいつ移転したかを判定するため、IFRS 第 15 号 B81 項に記載されている請求済未出荷契約に関する要件を考慮しなければなりません（請求済未出荷契約に関する詳細なガイダンスについて FAQ1.6 を参照）。

# 1.8 委託販売契約

## 前提

X社は、チーク材家具を小売業者Yに販売しており、小売業者Yは委託販売ベースで園芸用品店を経営しています。製品は、小売業者Yの園芸用品店で直ちに販売されます。X社は、製品が最終顧客に販売されるまで、製品の法的所有権を保持します。小売業者Yは、製品が販売されるまでX社に対する支払義務を負わず、未販売の製品はすべてX社に返品することができます。X社は、未販売の製品を取り戻す、または別の小売業者に移転する権利も保持しています。小売業者Yが製品を最終顧客に販売した時点で、X社はそれ以上の義務を負わず、小売業者Yはそれ以上の返品の権利を有しません。

## 論点

X社は、どの時点で収益を認識するでしょうか？

## ソリューション

X社は、小売業者Yが製品を最終顧客に販売した時点でのみ収益を認識すべきです。

小売業者Yは、X社から製品を引き渡された時点で、製品を物理的に占有しますが、製品の支配は有していません。小売業者Yは製品を販売する権利のみを有し、最終顧客への販売が発生するまでは、製品に対する無条件の支払義務を負いません。X社は、小売業者Yの未販売の製品を取り戻す権利も保持しています。IFRS第15号B78項の観点から、これは、この契約が委託販売契約であることを示すものです。

そのため、IFRS第15号B77項およびB78項のガイダンスに従い、X社は、製品を小売業者Yに引き渡す時点では収益を認識しません。

X社は、自社の顧客が小売業者Yなのか、最終顧客なのかについて評価する必要があります。X社の顧客が最終顧客である（つまり、小売業者Yが代理人として行動している）場合、X社は、最終顧客から受取った金額を収益として認識し、小売業者Yが受領する金額を手数料費用として認識することになります。X社の顧客が小売業者Yの場合、X社は、小売業者Yから受取った金額を収益として認識することになります。

# 1.9 ギフトカードの販売

## 前提

X 社は、ギフトカードを販売しています。ギフトカードは、購入日から 1 年間有効で、X 社の直販店でのみ交換可能です。さらに、顧客は、使用しなかった分または未使用ギフトカードについて、現金での払い戻しを受けることはできません。

X 社は、過去の情報に基づき、ギフトカードの価値の 10%は使用されずに失効すると見込んでいます。1 年を過ぎて使用されなかった金額分は X 社が保持し、顧客による権利放棄がなされます。X 社には、未使用のギフトカードを最終顧客または第三者(例えば、政府機関)に送金する義務はありません。

20x1 年 8 月 31 日現在、60 人の顧客が X 社から CU100 のギフトカードを購入しました。20x1 年 12 月 31 日現在、そのうちの 36 人が、総額 CU3,600 分のギフトカードを X 社の製品と全額交換しました。

## 論点

X 社が収益を認識すべき時期は、ギフトカード販売時でしょうか、それとも交換時でしょうか？

## ソリューション

X 社は、ギフトカードの交換時に収益を認識する必要があります。顧客の企業に対する返金不能の前払は、将来において財またはサービスを受け取る権利を顧客に与えます。X 社は、顧客の未行使の権利に帰属する受取対価について契約負債(収益ではない)を認識しなければなりません。しかしながら、顧客がすべての契約上の権利を行使しない場合もあり、その未行使の権利は、多くの場合「未行使部分」と呼ばれます[IFRS 第 15 号付録 B B45 項]。

X 社は未行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでおり、未行使部分の見込み額を、顧客が行使する権利のパターンに比例して収益として認識します[IFRS 第 15 号付録 B B46 項から第 B47 号]。X 社は、未行使部分からの収益を、顧客が行使する権利の実績パターンに比例して見積もるための、十分な過去情報を持っていると評価しています。この評価にあたり、X 社は、10%の未行使部分を認識することが、重大な戻入れが発生しない可能性が非常に高い収益の金額のみを認識することになると判断しました。

ギフトカードが購入された時に、X 社は以下の仕訳を行う必要があります。

借方: 現金(B/S) CU6,000

貸方: 契約負債—ギフトカード(B/S) CU6,000

CU6,000 分のギフトカードに対する未行使部分の見積額は CU6,000 です。顧客によって交換が見込まれる価値は CU5,400 です。20X1 年 12 月 31 日までの期間において、X 社は CU3,600 の購入を、以下の方法で認識する必要があります。

借方: 契約負債 CU4,000

貸方: 収益 CU3,600(製品の販売価格を反映)

貸方: 未行使部分からの収益 CU400(CU3,600 ÷ CU5,400 × CU600)

未行使部分からの収益は、交換されたギフトカードの価値÷ギフトカードの価値の合計×未行使部分からの収益の見込み合計額という計算式で算出されます。未行使部分の見積りは、通常、各報告期間の末日に更新され、必要に応じて修正されます。

ギフトカードを定期的に販売し、有効期限が 1 年以上または無期限のギフトカードを販売する企業の場合、未行使部分の算定はさらに複雑になる可能性があります。IFRS 第 15 号は、財務諸表に与える影響が、IFRS 第 15 号を個々の契約に適用する場合と比較して重要性のある相違を生じないであろうと企業が合理的に見込んでいる場合には、実務上の便法として、ポートフォリオによるアプローチを用いることを企業に認めています。

ギフトカードの交換時期は顧客の裁量で決まるため、ギフトカードに関する前払は、通常、重大な金融要素を含む取引になるとは見なされません[IFRS 第 15 号第 62 項(a)]。

# 1.10 製品保証の延長

## 前提

小売業者 X は、製造上の欠陥に対する製造業者の 1 年保証付きの電気製品を販売しています。小売業者 X は、また、製造業者の保証期間終了後さらに 3 年間をカバーする延長保証の購入オプションを、電気製品を販売した日に顧客に提供しています。

製品の販売価格は CU500 であり、延長保証料は CU120 です。

この契約は、「製造業者、販売業者または小売業者が、顧客への財またはサービスの販売に関する提供した製品保証」に関連しているため、IFRS 第 17 号の範囲から除外されています。

## 論点

小売業者 X はこの契約をどのように会計処理すべきでしょうか？

### ソリューション

顧客との契約には以下の財またはサービスが含まれています。

- (1) 電気製品
- (2) 製品の延長保証

顧客が関連する財またはサービスから独立して購入することのできる（つまり、独立して価格設定または交渉が行われる）製品保証は、独立した履行義務です。独立して販売されているという事実は、製品が意図したとおりに機能することの保証を超えたサービスが提供されていることを示します。独立して購入できない製品保証の場合は、当該製品保証が独立した履行義務として会計処理すべきサービスを提供するかどうかを評価しなければなりません。

製品が、期待されたとおりに、および特定の仕様に従って機能するというアシュアランスを提供する製品保証は、独立した履行義務ではありません。

小売業者 X は、（製造上の欠陥に対する）製品保証を IAS 第 37 号に従って会計処理し、予想される製品保証義務に対する費用および負債を認識すべきです。小売業者 X は、製品の延長保証を独立した履行義務として会計処理し、当該義務が 3 年間にわたり充足されるにつれて収益を認識すべきです。

現金またはクレジットとの交換による返品は、通常、返品権として会計処理すべきです。顧客が現金、クレジットまたは代替製品のいずれかと交換に欠陥製品を返品できるオプションを有している場合、経営者は、返品見積りの会計処理の一部として、現金またはクレジットと交換となることが予想される返品を見積もらなければなりません。

# 2

顧客に提供された  
インセンティブおよび  
その他の類似の取引

# 2.1 数量値引き

## 前提

### 設例 1

X 社は、1,000 個の商品を小売業者 Y に CU10,000 で販売します。また、小売業者 Y は、小売業者 Y が 7,500 個を超過する数の商品を購入すると(考慮前で CU75,000)、すべての購入について 5%の値引きを受けます。X 社は、収益の過去の季節性(夏季にピーク)から、年間売上高は CU100,000 になると予測しています。

### 設例 2

X 社は、1,000 個の商品を小売業者 Z に CU10,000 で販売します。また、小売業者 Z は、7,500 個を超過する数の商品を購入すると(値引考慮前で CU75,000)、超過分について 5%の値引きを受けます。X 社は、収益の過去の季節性(夏季にピーク)から、年間売上高は CU100,000 になると予測しています。

## 論点

X 社は、数量値引契約をどのように会計処理すべきでしょうか？

## ソリューション

### 設例 1 – 小売業者 Y

取引価格には、将来の事象に応じて変動する、または将来の事象を条件とした対価の要素が含まれます。IFRS 第 15 号は、企業が「期待値」または「最も可能性の高い金額」のいずれかのうち、最終的な結果をより適切に予測することができる方法を用いて変動対価の金額を見積もることを要求しています。取引価格には、変動対価に関する不確実性がその後解決される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入れがない可能性が非常に高い範囲でのみ、変動対価が含まれます。

1,000 個の商品の取引価格は CU9,500 で、予想される返金額 CU500 を反映しています。請求金額と取引価格との差異は小売業者 Y に見込まれる返金を意味するため、X 社は、これを別個の返金負債として認識します。X 社は、不確実性が解消されるまで、この見積返金額を報告日ごとに更新します。

### 設例 2 – 小売業者 Z

X 社は、予想される数量値引きを、重要な権利(追加の商品を値引きで購入するオプション)の形式の別個の履行義務として会計処理し、取引価格を独立販売価格の比率に基づいて商品とオプションとに配分しなければなりません。

X 社は、理論上は、各オプションの独立販売価格を評価する必要があるでしょう。しかしながら、将来の財は当初の財と類似しているため、IFRS 第 15 号 B43 項は、提供が予想されるオプションの財またはサービス(および対応する顧客の予想対価)を取り扱う場合にのみ、オプションの独立販売価格を評価する必要があります。

X 社が IFRS 第 15 号 B43 項に基づく実務的代替の適用を選択すると仮定した場合、CU75,000 を超過して購入が予想される CU25,000 について 5%の値引きを反映して、追加的な財の予想対価を CU97,500 と算出し、商品 1 個につき CU9.75 を認識します(すなわち、CU97,500 の合計予想対価を商品合計数 10,000 で除した値)。

したがって X 社は、当初の 1,000 個の商品販売に関する CU9,750 の収益とともに、未だ充足していない重要な権利に関する CU250 の契約負債を認識します。CU250 は、各商品に配分された取引価格 CU9.75 を超える顧客の支払価格 CU10 を表しています。契約負債は、値引価格の商品が引渡されるまで累積し、商品が引渡された時点で収益として認識されることになります。

X 社は、各報告日ごとに合計販売数量の見積りを更新し、収益の累計額および個別の契約負債の価額を調整します。

## 2.2 共同広告契約

### 前提

X社は、その顧客2社（小売業者Yおよび小売業者Z）との間で、総額CU100百万の製品の販売に関する契約を締結しました。各契約には、以下に述べるように、製品広告およびプロモーションに関する顧客に対する義務も含まれます。

### 小売業者Y

小売業者Yとの契約は、小売業者Yに対し、X社の製品の広告を地元の新聞に掲載するよう求めています。X社は、過去に地元の新聞と直接、類似の契約を締結していました。X社がこの契約を小売業者Yと締結していなかった場合、X社が地元の新聞に広告を掲載することになります。

小売業者Yは地元の新聞と直接契約し、そのキャンペーン費用を全額支払います。X社は、広告費用の50%について、小売業者Yに払い戻しを行うことを約束しました。X社が小売業者Yに払い戻しを行うには、小売業者Yが地元の新聞に広告を掲載し、掲載した証拠を提供することが求められます。

X社は、小売業者Yに対して、当該サービスについて合理的に見積もることができる公正価値を支払っています。

### 小売業者Z

小売業者Zは、X社からCU10百万の広告手当を受け取る権利を有します。この契約は、小売業者Zに対し、年間を通じて定期的に、広告看板およびダイレクトメールでX社の財を宣伝することを求めています。小売業者Zは、自社が販売するブランドのみの広告を掲載します。

### 論点

X社は、これらの取引をどのように会計処理すべきでしょうか？

### ソリューション

#### 小売業者Yとの契約

X社が小売業者Yに支払う金額は、IFRS第15号第27項に記載されているように、別個のサービスに対するものです。X社は以前、類似の広告サービスを同様の価格で購入しており、そのサービスは第三者によって提供されています。また、X社は、小売業者Yが顧客であるかどうかにかかわらず、この契約を締結している可能性があります。X社は、小売業者Yに対して、当該サービスについて合理的に見積もることができる公正価値を支払っています。したがって、X社は、広告費用を損益計算書において費用として認識します。

X社が別個の広告サービスに対して小売業者Yに支払った対価が、受け取ったサービスの公正価値を超過する場合、超過して支払った対価は、超過額が実質的に小売業者Yに対する値引きを意味するため、販売した製品の取引価格の減額として認識されます。

状況によっては、受け取った別個の財またはサービスの公正価値を決定することが困難なことがあります。企業が受け取った財またはサービスの公正価値を判定できない場合、企業は支払のうちの小売業者に提供した値引きに該当する部分を算定できないため、小売業者に対して支払った対価または支払われる対価の全額を、取引価格の減額として会計処理しなければなりません。

#### 小売業者Zとの契約

X社は、小売業者Zへの製品の販売から別個のサービスを識別すること、および／または契約を分離することができません。したがって、X社が小売業者Zに支払うべき金額は、X社の収益の減額として認識されます。

実務では、共同広告を別個のサービスとして識別するのが困難なことは多くあります。このような契約は通常、販売される製品の価格の一部として取り決められます。広告活動は具体的な合意がある場合とない場合があり、製品の販売に関して小売業者にしか実施できない「店内」広告または地元特有の広告が含まれることもよくあります。こうした要因のため、サービスが別個のものであると判断するのが困難になることがあります。

## 2.3 販売促進費および小売業者に支払われる その他の手数料

### 前提

消費者製品を取り扱う企業が製品販売契約に関連して様々な手数料を支払うことは一般的な慣行であり、多くの場合、契約で合意されます。手数料にはさまざまな形態がありますが、一般的には、小売業者がより低価格で販売できるようにすること、小売業者の販売コストを削減すること、または広告を増やすことによって、企業の製品が最終顧客へより多く販売されるように設定されます。

消費者製品を取り扱う企業が小売業者に支払う手数料には、以下のものが含まれます。

- 販売促進費……企業の製品を一定期間、小売業者の敷地内の有利なスペースに陳列するために支払われます。例えば、顧客の目に留まりやすいよう商品をレジの近くに陳列します。
- パレット手数料……小売業者が財のパレットを購入し、店舗フロアに直接パレットを置いて商品の陳列と販売を行います。消費者製品を取り扱う企業は、販売数量の増加と梱包および取扱コストの削減が期待できることで正当化される値引きを小売業者に提供します。
- 備品の補償……消費者製品を取り扱う企業が設定した基準を満たすために必要な小売店の改修の費用をその企業が小売業者に支払って補填します。これは、一時金として支払われるか、または将来の販売に対して値引きとして提供されることがあります。

これらの手数料とリベートはすべて会計上の考慮事項が類似しており、次の例で取り上げます。

X社は、小売業者Yに栄養ドリンクをCU10,000で販売します。同時に、X社は、自社製品を店舗の商品棚の目立つ位置に陳列し、売上が増えるようにする手数料(すなわち、販売促進費)として、小売業者YからCU500を請求されます。この手数料は栄養ドリンクの販売契約の一部として取り決められます。

### 論点

X社と小売業者Yは、この契約をどのように会計処理すべきでしょうか？

### ソリューション

#### X社

X社は、Y社への支払と交換に別個の財またはサービスを受け取っていません。X社は、小売業者Yに支払った販売促進費を、小売業者Yへの財の販売から認識された収益の減額として認識しなければなりません。

販売促進費と同様に、パレット手数料や固定報酬等、製品の販売に連動し、小売業者の販売プロセスに貢献する他の手数料は別個のサービスではないため、収益の減額として認識されるべきです。IFRS第15号第27項は、財またはサービスが別個であるかを判定するためのガイダンスを示しています。支払い、顧客から受け取る別個の財またはサービスに対するものかどうかを判定するには、判断が必要となります。顧客が通常販売している財やサービスを企業がその顧客から購入する場合、企業は顧客に別個の財またはサービスの代金を支払っているとされる可能性はあります。

#### 小売業者Y

小売業者Yは、受領した金額をこの契約に基づいて取得した棚卸資産の取得原価の減額として認識しなければなりません。

## 2.4 価格保護

### 前提

製造業者 B は、小売業者 C に財を CU1,000 で販売する契約を締結します。また、製造業者 B は、製造業者 B から小売業者 C に財を販売してから 6 カ月間、この販売価格と、他の顧客に製造業者 B が提供した最低価格との差額を小売業者に返金する、価格保護条項も提供します。この条項は過去に提供した他の価格保護条項と整合するものであり、製造業者 B は自らの経験からこの契約について適切な予測が可能であると考えています。

製造業者 B は、価格保護期間中に 5% の価格引き下げを提供すると見込んでおり、見積りが変更されても、収益の累計額に対する重大な戻入は発生しない可能性が非常に高いと判断しています。

### 論点

製造業者 B はこの取引価格をどのようにして算定すべきでしょうか？

### ソリューション

取引価格には、将来の事象に応じて変動する、または将来の事象を条件とした対価の要素が含まれます。IFRS 第 15 号は、企業が「期待値」または「最も可能性の高い金額」のいずれかのうち、最終的な結果をより適切に予測することができる方法を用いて変動対価の金額を見積もることを要求しています。取引価格には、変動対価に関する不確実性がその後解決される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入が生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、変動対価が含まれます。[IFRS 第 15 号第 50 から 58 項]

払い戻しの予想額は CU50 であるため、取引価格は CU950 となります。契約開始時の取引価格は価格保護後にこの製造業者が権利を得ると見込んでいる対価の金額であるため、小売業者 C に対する支払の予想額は、契約開始時に取引価格に反映します。請求金額と取引価格との差異はこの小売業者に見込まれる返金を意味するため、製造業者 B は、これを負債として認識します。製造業者 B は、不確実性が解消されるまで、この見積返金額を報告日ごとに更新します。

企業が価格保護を提供する過去の慣行または期待を有していない場合には、IFRS 第 15 号第 72 項の要求に従い、販売経路にある棚卸資産の金額に基づき、支払を申し出次第すぐに、すでに販売された財の収益の減額としてリペートを計上します。

また、小売業者が、顧客の購入価格と、直接の競合他社が提示するそれよりも低い価格との差額を顧客に返金するような価格保護方針を設定することも一般的です。多くの場合、そうした顧客との取決めは、販売後の限られた期間に提供されます。小売業者は、変動対価について IFRS 第 15 号のガイダンスを適用し、上記と同じ会計方針に従って、予想される払い戻しに係る負債を認識しなければなりません。

## 2.5 顧客インセンティブ—値引クーポン

### 前提

小売業者 X は、総額が CU1,500 を超える財を購入した顧客に値引クーポンを提供する販促キャンペーンを開始しました。値引クーポンは、キャンペーン直後の 90 日間、一定の商品の購入に対して 50% の値引きが付与されるものです。

小売業者 X は、キャンペーン期間中に総額 CU100,000 の財を購入した高額消費者に、50% 値引クーポンのうち 60 枚を発行しました。過去の傾向に基づいて、小売業者 X は次のことを期待しています。

1. 50% 値引クーポンを受け取った消費者の 75% がクーポンを利用します。
2. クーポンを利用する顧客は、平均 CU1,000 を消費します。

小売業者 X は、クーポンが利用された場合でも、取引のマージンをプラスにできると結論付けました。したがって、小売業者 X は、IAS 第 37 号に従って認識すべき不利な契約を有していません。

### 論点

小売業者 X は、顧客に発行された値引クーポンをどのように会計処理すべきでしょうか？

### ソリューション

追加的な財またはサービスを取得する顧客のオプションには、販売インセンティブ、カスタマー・ロイヤルティ・ポイント、契約更新オプション、およびその他の値引きが含まれます。オプションが顧客に重要な権利を提供している場合には、当該契約の中で顧客は 2 つのもの、すなわち、当初購入した財またはサービスおよび将来において無償での提供または値引きが予定されている財またはサービスに対する権利を購入し、実質的に将来の財またはサービスに対して前払いをしています。[IFRS 第 15 号付録 B 第 B40 項]

小売業者 X は、総額 CU100,000 の財を販売し、同時に、推定 75% の顧客が将来の購入に利用する 50% 値引クーポンを顧客に付与しました。値引クーポンは重要な権利を表すため、契約上は独立した履行義務として会計処理されます。

小売業者 X は、個々の契約に IFRS 第 15 号を適用する場合と比較して財務諸表に対する影響に重要な相違は生じないと合理的に見込まれることから、ポートフォリオ・アプローチを使用することを決定しました。

IFRS 第 15 号第 74 項にしたがって、履行義務への取引価格の配分は独立販売価格の比率に基づいて行われます。重要な権利の独立販売価格の見積りは、顧客がオプションを行使することなしに受けることのできる値引き（すなわち、他の顧客にも利用可能な値引き）およびオプションが行使される可能性を調整した、顧客が権利を得ることになる値引きを反映したものでなければなりません。

#### ポートフォリオによるオプションの独立販売価格の決定：

50% 値引クーポン = 追加購入商品の正味価格 × 値引き × 可能性

$$CU1,000 \times 60 \times 50\% \times 75\% = CU15,000$$

#### 取引価格の配分：

取引総額 = 当初購入価格 + 付与されたオプションの価値

$$CU100,000 + CU15,000 = CU115,000$$

取引価格は、独立販売価格の比率に基づいて重要な権利に配分します：

$$\text{取引価格} = CU100,000$$

値引クーポンに配分した取引価格

$$CU15,000 / CU115,000 \times CU100,000 = CU13,040$$

**当初購入時の仕訳:**

借方: 現金(B/S) CU100,000

貸方: 商品売上(P/L) CU86,960

貸方: 契約負債 – 値引クーポン(B/S) CU13,040

**クーポンの引き換えに関する仕訳:**

借方: 現金(B/S) (CU1,000 の 50% × 45) CU22,500

借方: 契約負債 – 値引クーポン(B/S) CU13,040

貸方: 商品売上 (P/L) CU35,540

企業は、クーポンの引き換えに関して未行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいるかどうかを判断するため、変動対価の制限に関するガイダンスを考慮しなければなりません。企業が未行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいる場合には、企業は見込まれる未行使部分の金額を、顧客が行使する権利のパターンに比例して(すなわち、クーポンが引き換えられるにつれて)収益として認識します。企業が未行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいない場合には、見込まれる未行使部分の金額を、顧客が権利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します。未行使部分の見積りの評価は、報告期間ごとに更新しなければなりません。未行使部分の見積りの変動は、引き換えが見込まれる残りのクーポンを反映するように契約負債を調整することで会計処理しなければなりません。

かなり長期間にわたるクーポンや失効期限のないクーポンもあることから、クーポンに関する未行使部分の見積りとその見積りの更新は特に複雑なものとなる可能性があります。これらの項目の会計処理には、報告期間ごとに見積りを更新するために、かなりの量のデータの追跡が必要となることが多いです。経営者は、未行使部分の見積りの更新(例えば、顧客による引き換えが見込まれるクーポンの数の更新)の際には、当初に顧客のオプションに配分された独立販売価格を調整してはなりません。

## 2.6 顧客インセンティブ — 購入なく提供される値引き

### 前提

衣料品小売業者 X は、全国紙にクーポンを掲載し、小売業者 X のどの店舗においても CU50 を超える購入につき 5% の値引きを提供するという販促キャンペーンを開始しました。クーポンの影響を考慮しない場合、同様の取引における小売業者 X のマージンは 30~40% です。したがって、小売業者 X は、IAS 第 37 号に従って認識すべき不利な契約はないと判断しました。

### 論点

小売業者 X は、このクーポンをどのように会計処理すべきでしょうか？

### ソリューション

クーポンの発行によって、顧客との拘束力のある契約が発生するわけではありません。これは、顧客が CU50 超の購入を行って初めて発生します。小売業者 X は、クーポンの配布に関して財務諸表に負債を認識すべきではありません。

小売業者 X は、顧客がクーポンの引き換えを行った時にのみ、取引価格の調整として値引クーポンを会計処理すべきです。

## 2.7 カスタマー・ロイヤルティ・プログラム

### 2.7.1 小売業者がロイヤルティ・ポイントを引き換える場合

#### 前提

- 小売業者 X は小売店舗とウェブサイトを運営しており、顧客はそこでドレスを購入することができます。
- 小売業者 X は、ドレスの購入 CU1 につき 1 ポイントを顧客に付与するカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを実施しています。
- ポイントは、将来の購入時の CU0.10 の値引き(獲得したロイヤルティ 1 ポイントあたりの値引き)としてのみ引き換えが可能であり、現金との引き換えはできません。
- 小売業者 X は、過去の傾向に基づき、ポイントの 5%が引き換えられないまま失効すると見込んでいます。
- 小売業者 X は当期中に CU1,000 のドレスを販売しているため、顧客は当期中に合計 1,000 ロイヤルティ・ポイントを獲得しています。

#### 論点

小売業者 Y は、顧客に発行されたロイヤルティ・ポイントをどのように会計処理すべきでしょうか？

#### ソリューション

この取引において、小売業者 X は以下の履行義務について約束しています。

##### 1. 購入される財、および

2. ロイヤルティ・ポイントに関する権利です。なぜなら、小売業者 X は、IFRS 第 15 号第 26 項および B40 項のいう追加の財を将来において購入するオプション(すなわち、当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利)を実質的に顧客に提供しているからです。

小売業者 X は、個々の契約に IFRS 第 15 号を適用する場合と比較して財務諸表に対する影響に重要な相違は生じないと合理的に見込まれることから、ポートフォリオ・アプローチを使用することを決定しました。

IFRS 第 15 号第 74 項にしたがって、履行義務への取引価格の配分は独立販売価格の比率に基づいて行われます。重要な権利の独立販売価格の見積りは、顧客がオプションを行使することなしに受けることのできる値引き(すなわち、他の顧客にも利用可能な値引き)およびオプションが行使される可能性について調整した、顧客が権利を得ることになる値引きを反映したものでなければなりません。

#### オプションの独立販売価格の算定：

将来の購入時の値引合計 = 値引き × 付与されたロイヤルティ・ポイント

CU0.10 × 1,000 ポイント = CU100

付与されたオプションの独立販売価格 = 将来の購入時の値引合計 - 見込まれる未行使ポイント

CU100 - (5% × 1,000 ポイント × CU0.10) = CU95

#### 取引価格の配分：

小売業者 Y は、CU1,000 の顧客支払額を独立販売価格の比率に基づき、商品販売とロイヤルティ・ポイントに配分しなくてはなりません。

取引価額合計 = 当初購入価格 + 付与されたオプションの独立販売価格

= (CU1,000 + CU95)

= CU1,095

ロイヤルティ・プログラムに配分された顧客支払額 = CU1,000 × CU95 / CU1,095 = CU87

商品販売に配分された顧客支払額 = CU1,000 × CU1,000 / CU1,095 = CU913

#### **当初購入時の仕訳:**

借方: 現金(B/S) CU1,000

貸方: 商品販売(P/L) CU913

貸方: 契約負債 - ロイヤルティ・ポイント(B/S) CU87

小売業者 Y は、商品が顧客に販売された時点で、CU913 の収益を認識することになります。CU87 の収益は繰り延べられ、顧客によるポイントの引き換え時またはポイント失効時に認識されます。

企業は、ロイヤルティ・ポイントの引き換えに関して未行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいるかどうかを判断するために、変動対価の制限に関する指針を考慮しなければなりません。企業が未行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいる場合には、企業は見込まれる未行使部分の金額を、顧客が行使する権利のパターンに比例して(すなわち、ロイヤルティ・ポイントが引き換えられるにつれて)収益として認識します。企業が未行使部分の金額に対する権利を得ると見込んでいない場合には、見込まれる未行使部分の金額を、顧客が権利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します。

未行使部分の見積りの評価は、報告期間ごとに更新しなければなりません。未行使部分の見積りの変動は、引き換えが見込まれる残りのロイヤルティ・ポイントを反映するように契約負債を調整することで会計処理しなければなりません。

かなり長期間にわたるカスタマー・ロイヤルティ・プログラムや失効期限のないカスタマー・ロイヤルティ・プログラムもあることから、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに関する未行使部分の見積りとその見積りの更新は特に複雑なものとなる可能性があります。これらのプログラムの会計処理には、報告期間ごとに見積りを更新するために、かなりの量のデータの追跡が必要となることが多いです。経営者は、未行使部分の見積りの更新(例えば、顧客による引き換えが見込まれるロイヤルティ・ポイントの更新)の際には、当初に顧客のオプションに配分された独立販売価格を調整してはなりません。

#### **2.7.2 他の当事者のみがロイヤルティ・ポイントを引き換える場合**

##### **前提**

小売業者 Y は、航空会社 B と提携したカスタマー・ロイヤルティ・プログラムに参加しており、顧客は小売業者 Y での財購入に CU1 を支払うごとにエアトラベル・ポイントを 1 ポイント付与されます。プログラムの参加メンバーは、ポイントを航空会社 B の航空券とのみ引き換えが可能です。

見積独立販売価格の比率に基づいて各ポイントに配分される取引価格は CU0.01 です。小売業者 Y は、1 ポイントの引き換えごとに、航空会社 B に CU0.009 を支払います。

小売業者 Y は、当期において合計 CU1 百万の財を販売し、1 百万ポイントを付与します。小売業者 Y は、発行ポイント数(1 百万)に 1 ポイントあたりの配分された取引価格(CU0.01)を乗じて算出した取引価格 CU10,000 を、ポイントに配分します。

小売業者 Y は、その履行義務が航空会社 B による顧客へのロイヤルティ・ポイントの提供を手配することであるため、IFRS 第 15 号 B34 項から B38 項の指針に従い、自社は本取引における代理人であると結論づけています。

##### **論点**

小売業者 Y は、顧客に発行されたロイヤルティ・ポイントをどのように会計処理すべきでしょうか？

##### **ソリューション**

小売業者 Y は、自社をロイヤルティ・ポイントの履行義務の代理人であると結論づけているため、ポイントの引き換えごとに留保する手数料としての収益を測定することになるでしょう。手数料は、ポイントに配分される取引価格(CU10,000)と航空会社 B に支払われる CU9,000 との差額である CU1,000 です。小売業者 Y は、顧客にポイントを譲渡する際(小売業者 Y での財購入時)に手数料を認識します。なぜなら、このとき小売業者 Y は、航空会社 B が顧客に提供するロイヤルティ・ポイントを手配するという約束を充足しているからです。

### 2.7.3 複数の当事者がロイヤルティ・ポイントを引き換える場合

#### 前提

小売業者 Z は、ホテル C と提携したカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを提供しており、顧客は小売業者 Z での財購入に CU1 を支払うごとに、カスタマー・ロイヤルティ・ポイントを 1 ポイント付与されます。

プログラムの参加メンバーは、ポイントをホテル C での宿泊や、将来の小売業者 Z での購入時の値引きとして引き換えが可能です。

見積独立販売価格の比率に基づいて各ポイントに配分される取引価格は CU0.01 です。

小売業者 Z は、当期において合計 CU1 百万の財を販売し、1 百万ポイントを付与します。小売業者 Z は、発行ポイント数(1 百万)に 1 ポイントあたりの配分された取引価格(CU0.01)を乗じて算出した取引価格 CU10,000 を、ポイントに配分します。小売業者 Z は、顧客がホテル C とのポイント引き換えを行わないことを選択した場合、財またはサービスを移転するために待機する義務があるため、履行義務を充足していないと結論づけています。

#### 論点

小売業者 Z は、顧客に発行されたロイヤルティ・ポイントをどのように会計処理すべきでしょうか？

#### ソリューション

小売業者 Z は、履行義務を満たしていないため、ポイントの発行時点に配分された CU10,000 の収益を認識すべきではありません。ポイント残高は契約負債として計上されることになります。小売業者 Z は、顧客が小売業者 Z とポイントを引き換えた時点、または義務がホテル C に移転した時点、もしくはポイントの失効時に、収益を認識します。顧客がホテル C とのポイント引き換えを選択する場合には、小売業者 Z は、当該取決めにおける本人であるか代理人であるかを評価する必要があります。

# 3

その他の収益取引

# 3.1 ブランドライセンスの付与

## 前提

X 社は、有名ブランドの高級住宅の設計、建築、流通および販売を手掛ける認知度の高いデザイン会社です。X 社は、不動産開発会社に対し、マンション販売に関する自社ブランド名を使用できる 4 年間のライセンスを付与します。

不動産開発会社は、X 社ブランドに沿った「スタイル・コンセプト」のプライベート高級マンションの建設・販売を予定しています。インテリアデザインについては不動産開発会社の設計チームが一義的な責任を負いますが、X 社の関与も認める旨合意しています。X 社は、全国的な広告キャンペーンを通じてブランドのプロモーションを継続することに同意します。

X 社は、CU2 百万の固定手数料、マンション売上の 2% のロイヤルティ、およびマンション売上の 1% のマーケティング手数料を受け取ります。

## 論点

X 社は、自社のブランド名の使用に対する対価として不動産開発会社から受領する金額をどのように認識すべきでしょうか？

## ソリューション

当該ライセンスは「知的財産にアクセスする権利」です。これは、不動産開発会社にとっての便益が、ブランド価値を補強または維持する X 社の継続的活動に依存しているためです [IFRS 第 15 号付録 B B23 項]。

X 社は、広告が独立した履行義務を表しているかどうかを評価する必要があります。ほとんどの場合、このような活動は、顧客に別個のサービスを提供するのではなく、ブランドを補強するために行われるもので、X 社は、全国的な広告キャンペーンを通じたブランドの継続的なプロモーション義務は、不動産開発会社に別個のサービスを提供するものではないと結論付けました。

また X 社は、設計の監視が別個の履行義務ではなく、不動産開発会社が当該ブランドを合理的な方法で確実に使用できるようにするための付加的な権利であると判断しました。

固定金額の合計 (CU2 百万) はライセンスに配分され、ライセンス期間にわたり認識されます。

IFRS 第 15 号 B63 項は、知的財産のライセンスと引き換えに約束された販売または使用に基づくロイヤルティの収益の認識に関する例外規定を定めています。収益は、履行義務が充足された時点、あるいは売却または使用が発生した時点のいずれか遅い方の時点で認識されます。よって X 社は、このアプローチの適用によって企業の履行に先立つ収益認識が早期に認識されない場合に限り、マンションが販売された時点で、このロイヤルティおよびマーケティング手数料を認識します。

## 3.2 複数の場所におけるフランチャイズ契約

### 前提

20X1年1月1日、Y社は、フランチャイズ加盟者に対し、A国においてY社のブランドを使用したレストランを運営する3年間の独占的権利、およびB国において別のブランドのレストランを運営する3年間のライセンスを付与します。ただし、他のフランチャイズ加盟者との既存契約の関係上、B国における権利は20X2年1月1日まで有効ではありません。これら2つのライセンスのライセンス料は、それぞれCU150,000相当です。

### 論点

Y社は、ライセンス契約、特に、B国におけるブランドの使用を3年間禁止し、ライセンスの開始時期を繰り延べる契約条項について、どのように会計処理すべきでしょうか？

### ソリューション

時期、地域または用途の制限は、約束したライセンスの属性を明確にするものであり、企業が履行義務を一時点で充足するのか一定の期間にわたり充足するのかを明確にするものではありません。Y社は、ライセンスの属性が異なる（すなわち、場所および期間が異なる）ことから、2つの独立した履行義務があると判断しています[IFRS第15号付録B B62項(a)]。取引価格は、これら2つのライセンスに配分しなければなりません。

Y社は、フランチャイズ加盟者が権利を有するブランド名に著しく影響を与える活動を行うという合理的な期待があり、またフランチャイズ加盟者は、フランチャイズ対象期間にわたり、そのブランドやイメージの正または負の影響に直接的にさらされます。したがって、ライセンスは知的財産にアクセスする権利であり、一定の期間にわたり認識されます[IFRS第15号付録B B58項]。上述のとおり、ライセンス期間が3年であるという事実は、手数料が一定の期間にわたり認識されるのか、または一時点で認識されるのかの評価においては考慮されません。

A国でレストランを運営する権利に配分されるライセンス料は、20X1年1月1日から3年間にわたり定額法で認識されます。B国でレストランを運営するためにライセンスに配分されるライセンス料は、20X2年1月1日から3年間にわたり定額法で認識されます。

### 3.3 商品の販売を伴うフランチャイズ契約

#### 前提

フランチャイズ本部である X 社は、X 社のグローバル展開を加速させるため、前払金 CU120,000 を対価として、ある企業に 5 年間のフランチャイズを付与します。X 社は、通常は 1 単位あたり CU100 で販売される衣料品の専門店です。フランチャイズ契約の一環として、X 社は、当該商品をフランチャイズ対象期間を通じて CU70(第三者に対する通常市場価格の 30% 割引)でフランチャイズ加盟者に販売することに同意します。この時点では、フランチャイズ本部が提供する他のサービスはありません。

#### 論点

X 社はこの契約をどのように会計処理すべきでしょうか？

#### ソリューション

X 社は、契約に基づき 2 つの履行義務、すなわち、5 年間のブランドのライセンス、および市場価格の 30% 割引で商品を取得する重要な権利を移転しました。X 社は、CU120,000 の取引価格を、相対的な独立販売価格に基づき 2 つの履行義務に配分する必要があります。

X 社は、フランチャイズ権の独立販売価格を CU100,000 であると計算します。X 社は、予定購入価格からの予測割引金額に基づいて、重要な権利の独立販売価格を決定します。X 社は、顧客が CU70 で 1,000 単位を購入し、その結果、重要な権利が CU30,000 相当であると予測しています。

相対的な独立販売価格は、次のように計算されます。

- ライセンス =  $CU92,308 (CU120,000 \times CU100,000 \div CU130,000)$
- 重要な権利 =  $CU27,692 (CU30,000 \times CU100,000 \div CU130,000)$

フランチャイズ本部は、フランチャイズ加盟者が権利を有するブランド名に著しく影響を与える活動を行うという合理的な期待があり、またフランチャイズ加盟者は、フランチャイズ対象期間にわたり、そのブランドやイメージの正または負の影響に直接的にさらされます。したがって、フランチャイズ権による収益は、フランチャイズ契約期間にわたり認識され、割引商品に対する権利は、当該商品が販売された時点で認識されます。

## 3.4 返金不能の前払手数料を伴う フランチャイズ契約

### 前提

X 社は、フランチャイズ加盟者が運営するレストランのフランチャイズ本部です。X 社は、契約締結時に、フランチャイズ加盟者に対して、返金不能の前払手数料 CU200,000 の支払いを求めます。

フランチャイズ加盟者は、2 年間にわたり、X 社のブランド名、コンセプトおよびメニューを使用したレストランを経営する権利を獲得しますが、X 社はその間、宣伝と地域広告によってブランドを維持しなければなりません。

また、X 社は、ブランドの店頭備品、調理設備およびレジを提供し、その価格は CU50,000(すなわち、これらの財の独立販売価格)に相当します。

### 論点

X 社は、この契約の収益をどのように認識すべきでしょうか？

#### ソリューション

X 社は、(1) ライセンスを付与する約束、および(2) 備品および設備を移転する約束、という 2 つの履行義務があると判断します。

X 社は、フランチャイズ加盟者が権利を有するブランド名に著しく影響を与える活動を行うという合理的な期待があり、またフランチャイズ加盟者は、フランチャイズ対象期間にわたり、そのブランドやイメージの正または負の影響に直接的にさらされます [IFRS 第 15 号付録 B B58 項]。したがって、X 社は、フランチャイズ権による収益をフランチャイズ契約期間にわたり定額法で認識し、備品および設備による収益を支配が移転されるについて認識します。

契約締結時には、顧客への商品やサービスの移転は行われないため、前払手数料が返金不能であったとしても、収益は認識されません。X 社は、前払手数料が履行義務の充足に関連しないものであるため、それが返金不能であったとしても、前払手数料の受取時に収益を認識すべきではありません。返戻不能手数料は、将来の財またはサービスに対する前払であるため、取引価格に含め、契約で識別されている独立した履行義務に配分しなければなりません [IFRS 第 15 号付録 B B51 項]。

CU50,000 が備品および設備の独立販売価格を表し、CU150,000 がライセンスの独立販売価格を表すと仮定すると、X 社は、備品および設備の移転に関して CU50,000 を、2 年間のライセンスに関して CU150,000 を認識することになります。

# 3.5 小売業者による SIM カード販売

## 前提

電気通信事業者は、小売業者の小売店舗の立地による便益を得るために、小売業者など第三者である販売業者を通して、新規のプリペイド顧客の登録を行うことがよくあります。小売業者の顧客は電気通信製品のエンドユーザーです。

この例では、小売業者 Y は、SIM カードの販売、および最終顧客が SIM カードを継続使用することに伴う継続的な手数料による報酬を稼得します。小売業者 Y は、自社店舗内で SIM カードを顧客に販売し、SIM カードの支配が顧客に移転した時点で、販売による収益を認識します。

小売業者 Y は、最終顧客が SIM カードをアクティベートした時点、また、最終顧客が追加の通信時間またはデータをカードにチャージした時点で報酬を稼得します。最終顧客は、バウチャー現物、バーチャル形式でのチャージ、携帯電話によるチャージ、オンラインバンキングなど任意の形式で通信時間をチャージします。これらの SIM カードは、小売業者 Y のアクティベートされたカードのベースに含まれています。

小売業者 Y 自身は電気通信事業者ではないため、販売経路を提供することで代理人として行動します。小売業者 Y は、電気通信サービスの提供契約における代理人であるため、SIM カードの販売時点において顧客に対する履行義務を充足しています。

## 論点

小売業者 Y は、SIM カード販売より稼得される継続的な手数料をどのように会計処理すべきでしょうか？

## ソリューション

IFRS 第 15 号は、変動対価の金額の見積りを、「期待値」または「最も可能性の高い金額」のうち、最終対価の金額をより適切に予測できる方法を用いて行うよう企業に求めています。取引価格には、変動対価に関する不確実性がその後に解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、変動対価の見積金額が含まれます。

前払契約に関して小売業者 Y が稼得する手数料は、その金額に対する権利が前払顧客の将来の支出パターンに依存しており、すなわち、将来の事象の発生または未発生を条件としているため、変動性があります。したがって、小売業者 Y は、顧客と締結した契約に基づき権利を得ることとなる変動対価の金額を見積もらなければなりません。

期待値法は、変動対価を見積もる最適な方法である可能性が高いです。これは、将来の顧客支出、すなわち小売業者 Y が獲得する継続的な手数料が、起こりうる広範囲の結果のいずれかとなることと、顧客のポートフォリオが大きいためです。これには、他の類似する契約に関して収集された情報を含む可能性のある、企業が利用可能なすべての情報への対価が含まれます。

小売業者 Y は、変動対価に関する不確実性がその後に解消される時点で、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でだけ、変動対価のみを認識する企業に基づき収益認識上の制限を適用しなければなりません。制限の範囲の評価において考慮すべき検討事項には、当該収益が小売業者 Y の影響とは別の要因の影響を非常に受けやすいかどうか、不確実性が解消されるまでの期間、また、小売業者 Y の経験が限定的であるかまたはその経験の予測値が限定的であるかが挙げられます。

## 3.6 直販店

### 前提

A 社は、直販店を含む大型デパートを運営しています。A 社は、営業権保有者に対し、デパート内の営業スペース、販売員、POS 機器および倉庫スペースを営業権保有者に提供します。また A 社は、最終顧客からの現金回収を含め、製品の販売を管理します。

営業権保有者は、A 社に対し、年間 CU10,000 の固定契約手数料に直販店の総製品売上の 20% を加えた金額を支払います。営業権保有者は、販売する製品および顧客への販売金額を決定し、また、営業許可を有する複数の店舗間で在庫を移動する権利を有しています。シーズン終了時に、営業権保有者は販売されていない製品を引き上げなければなりません。

A 社は、営業権保有者に割り当てられたスペースの場所をいつでも変更する権利を有しているため、契約はリースとは見なされません。

### 論点

A 社はこの契約をどのように会計処理すべきでしょうか？

### ソリューション

この契約における特定された財またはサービスは、直販店で販売される製品です。A 社は、いかなる時点においても、販売される製品の支配を有していません。A 社は最終顧客と取引を行いますが、価格設定はせず、在庫リスクを負うこと也没有 [IFRS 第 15 号付録 B B36 項から B37 項]。したがって、A 社は、最終顧客への販売における代理人として行動しており、営業権保有者のために履行しているサービスに対して手数料を受け取っています。

A 社は、営業権保有者の製品の販売による総収入ではなく、営業権保有者からの未収手数料を収益として認識します。

# 3.7 物品税および税金

## 前提

### シナリオ A

A 社は、ブランド・アルコール飲料のグローバルな生産業者兼流通業者です。A 社は、保税倉庫から出る製品の価値および数量に基づいて物品税を支払います。通関のための保税倉庫からの製品の移動により、物品税の支払義務が発生します。顧客が支払を行わなかった場合、また製品が販売されなかった場合でも、A 社は、支払った物品税の還付を請求することはできません。A 社は、顧客から総収益および物品額を回収します。

A 社は、物品税の税率の変更を製品の販売価格に反映させる法的債務または推定的債務を負いません。物品率の引き上げにより、企業は販売価格の引き上げを行う可能性がありますが、そのような引き上げは業務上の決定であり、自動的に行われるものではありません。税額は請求書にて別掲されるものではありません。

### シナリオ B

B 社は、さまざまな法域の顧客にスマートフォン用アプリを販売します。特定の法域では、製造業者は販売されたスマートフォン用アプリの数量に基づいて計算された売上税を支払います。顧客に対する個々の販売時点で、売上税の支払義務が発生します。税額は、顧客への請求書にて別掲され、税率が上がると、顧客に請求される税額も同様に引き上げられます。製造業者は、債権が回収されなかった場合には、売上税の還付を受けます。

## 論点

A 社および B 社は、顧客から回収する税金を、総額(すなわち、収益および費用として)または第三者(政府機関など)に送金する金額を控除した純額のどちらで認識すべきでしょうか？

## ソリューション

企業は、第三者に送金しなければならない代金を顧客から回収することがよくあります(例えば、税金を回収し政府機関に送金するなど)。顧客から回収する税金には、売上税、使用税、付加価値税および消費税などが含まれます。一部の売上税など、第三者の代理で回収する金額は取引価格には含まれません。なぜなら、それらの金額は政府の代理で顧客から回収されるものだからです。企業は、これらの状況においては政府の代理人となります。

販売ではなく生産を基礎とする税金は、通常は顧客ではなく売手に課されます。製造を基礎とする税金を支払う義務を有する企業は、それらの税金について本人であり、したがって、この税金は収益に影響せずに営業費用として認識します。経営者は、これらの税金額を収益と相殺すべきか、営業費用として認識すべきかを判断するため、各種類の税金を法域別に評価する必要があります。特定の法域における税法の趣旨も考慮しなければなりません。

企業が税金に関して本人なのか代理人なのかに関する評価において、税金の名称(例えば、売上税または物品税)は必ずしも決定要因なりません。顧客が税金の額を知っているかどうかも、必ずしもこの分析には影響しません。経営者は、企業が税金を支払う主たる義務を負っているのか、または税金は顧客に課されているものなのかを判断するために、関連性のある法域における税金および税法の基礎となる特性を考慮する必要があります。これは、一部の企業、特に異なる租税制度の施行された多数の法域において事業を営む企業にとっては、かなりの作業負荷が発生する可能性があります。

税金が企業の責任であるため、(取引価格からの控除ではなく)費用として計上されるべき指標には、以下のものがありますが、これらに限定されません。

- 製品の生産または輸入時点で、納税義務が発生する場合。反対に、顧客への売却時点で納税義務が発生する場合は、企業が政府の代理で税金を回収していることを示唆する可能性がある。
- 税金は、顧客への販売価格ではなく、企業が生産する単位数または物理量(例えば、タバコの本数やアルコール含有量)に基づいている。
- 税金は、個々の販売取引ではなく、一定期間の累積利益に対して課される。
- 企業は、関連する在庫が販売されなかった場合、あるいは顧客が販売された商品またはサービスの支払を行わなかった場合、税金の還付を請求することができない。

- 企業は、税金を反映するために価格を変更する法的債務または推定的債務を負わない。反対に、税金が販売価格から明確に分離されており、税金が変更されると顧客への請求額が同様に変更される場合は、企業が政府の代理で税金を回収していることを示唆する可能性がある。

上記の指標は、特定の法域における税法の趣旨と併せて考慮しなければなりません。上記の指標のいずれかに当てはまる（またはいずれも当てはまらない）場合でも、それ自体が決定要因となるわけではありません。

**シナリオ A:**A 社は、（顧客への販売時点ではなく）製品の移動時点で物品税の支払義務が発生し、税金を顧客に課すために顧客への販売価格を調整するかどうかの決定を行い、また、顧客が支払不能になった場合に還付請求することはできないため、物品税について本人となります。したがって、A 社は、物品税を、取引価格からの控除ではなく費用として認識しなければなりません。

**シナリオ B:**B 社は、政府機関の代理人として売上税を回収する可能性が高いです。顧客への販売時点で納税義務が発生し、税金は別途顧客に請求され、また B 社は受取債権が回収されない場合は税の還付を受けます。したがって、B 社は、顧客から回収した売上税を取引価格から除外すべきであり、税金に関する費用は認識されません。税金の回収と支払は、貸借対照表項目にのみ影響を与えることになります。

# 4

## 不動産と減損

# 4.1 複数店舗を有する小売業者における CGU の決定

## 前提

小売業者 A は、国内外に多数の店舗を所有しています。店舗は通常、異なる地域や空港に所在していますが、店舗 X と店舗 Y は同じ地域にあります。仕入れ、価格設定、マーケティング、広告宣伝および人事方針(個々の店舗のレジ係および販売スタッフの採用を除く)は、すべての店舗について一元的に行われています。また、各店舗で販売されている商品は同じです。

## 論点

減損テストの目的上、店舗 X と店舗 Y を合算すべきでしょうか？

## ソリューション

いいえ。各店舗はチェーン内の他の店舗から独立したキャッシュ・インフローを生み出すため、一般的な小売店舗は通常、別個の資金生成単位(CGU)になります。CGU は、「他の資産又は資産グループからのキャッシュ・インフローとはおおむね独立したキャッシュ・インフローを生成する最小の識別可能な資産グループ」と定義されています[IAS 第 36 号第 6 項]。IAS 第 36 号の設例[設例 1]は、地区は異なるものの同じ都市に複数の店舗を有するチェーン小売業者の CGU について検討しており、CGU は店舗レベルであると結論付けています。

2007 年 3 月の IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定では、IAS 第 36 号における「独立したキャッシュ・インフロー」は正味キャッシュ・フローを意味するものではないとしています。したがって、分析においてキャッシュ・アウトフローは考慮されません。店舗 X および店舗 Y の場合、費用の発生が一元化されていることは関係ありません。

## 4.2 減損—小売店舗の使用価値

### 前提

小売業者 X は、複数の小売店舗をリースしています。各店舗は、使用権(RoU)資産と、賃借設備改良の形でリース小売店舗に加えられた有形固定資産を有しています。

### 論点

リース小売店舗の減損テストをどのように行うべきでしょうか？

### ソリューション

借手は、IAS 第 36 号を適用して、リース小売店舗が減損しているかどうかを判定し、識別された減損損失を会計処理します。ほとんどの場合、各リース小売店舗は、使用権資産と、リース小売店舗に加えられた賃借設備改良や店舗の什器備品などの有形固定資産から構成されることになります。これらの資産のうちの一つだけが他の資産から独立したキャッシュ・インフローを生成する可能性は低いものの、資産全体でキャッシュ・インフローを生成する可能性があります。したがって、結合した店舗資産を一つの CGU として減損評価を実施し、合理的かつ首尾一貫した基準により配分できる場合には当該 CGU に間接的に帰属する資産(全社資産など)を配分しなければなりません。

各 CGU に帰属する資産(および必要に応じて負債)は、回収可能価額を算定するために識別される見積将来キャッシュ・フローと整合している必要があります。使用価値(ViU)モデルを用いた店舗の回収可能価額の算定には、当該店舗に関連するすべての将来キャッシュ・インフローおよびアウトフローが含まれます。

ViU モデルを用いてテストする際、使用権資産は CGU に含まれますが、関連するリース負債は除外しなければなりません。これは、リース負債が資金調達の一形態であり、IAS 第 36 号第 50 項(a)に基づき、すべての財務キャッシュ・フローが ViU から明示的に除外されるためです。

状況によっては、負債を関連資産から切り離すことができないことがあります(例えば、購入者が負債なしに資産または事業を取得することができない、あるいは取得しない場合)。この明らかな矛盾は 2016 年に IFRIC によって検討され、IAS 第 36 号は、認識している負債の帳簿価額を CGU の帳簿価額と ViU に基づいて決定される金額の双方から減額し、当該負債に関連するキャッシュ・アウトフローを含めないことを要求していることが指摘されました。このことは、CGU にリース負債を含めると ViU テストに特段の影響を生じさせないことを意味します。

予想キャッシュ・フロー・モデルは以下のとおりです。

- CGU の帳簿価額に使用権資産を含めます。
- リース負債は資金調達に関連しているため、CGU の帳簿価額からリース負債を除外します。
- ViU の算定において、リース負債に含まれるリース料を除外します。
- CGU の継続的な活動に不可欠なリース資産をリース期間終了時に取り替えるためのキャッシュ・アウトフローを含めます(つまり、減損テストが行われる使用権資産には既存のリースのみが反映されます)– 使用価値モデルにおけるリース資産を取り替えるためのキャッシュ・アウトフローのより詳細なガイダンスについては 4.6 章をご参照ください。
- リース負債から除外される、予想される将来の変動リース料または短期リースおよび少額リースに関するキャッシュ・アウトフローを含めます[IAS 第 36 号第 75 項]。

税引前の将来キャッシュ・フローの予測は、貨幣の時間価値と資産／CGU に固有のリスク(将来キャッシュ・フローの見積りを調整していないもの)の両方に関する現在の市場評価を反映した税引前の利率で割り引かれます。加重平均資本コスト(WACC)は、基準点として役立つかもしれませんのが、これには、企業自身の資本構成ではなく、それぞれの類似企業によって表される適切な資本構成に対する市場評価が反映されていないかもしれません。

リース負債は、既存の負債や資本に加え、資本構成の追加的負債のような要素として考慮することが期待されます。

WACC には、類似集団の資本構成を反映する必要があります。そのため、小売業者は適切な類似集団を特定することに注意を払う必要があります。特に、類似集団には、店舗ポートフォリオにおける自社保有店舗とリース店舗の構成が類似している企業が反映されている必要があります。

実務上、減損テストは税引後の割引率で実施されることがあります。これは、一般的に観察可能な市場収益率が税引後の利率であることによるもので、実務では通常、税引前キャッシュ・フローを税引前の割引率で割り引く代わりに、税引後キャッシュ・フローを税引後の割引率で割り引くことによって ViU が算定されます。これは、税引前の割引率が、将来の税務キャッシュ・フローの特定の金額と時期を反映するように調整された税務後の割引率である場合にのみ機能します。重要な一時差異(認識・未認識)がある場合、計算上の矛盾を取り除くために税金キャッシュ・フローを調整する必要があります。使用価値を決定するために実務において税引後キャッシュ・フローを使用している場合の一時差異の処理方法には、CGU の資産および負債の税務基準額がその帳簿価額と等しいと仮定して税金キャッシュ・フローを計算する方法があります。

## 4.3 減損—旗艦店

### 前提

小売業者は、それ自体では独立したキャッシュ・インフローを生み出さないもののグループ内の他の店舗 CGU に便益をもたらす CGU (補助的 CGU)に投資することができます。補助的 CGU は、赤字となる場合も多くありますが、他の CGU に提供する便益と合わせると、企業に経済価値を付加することになります。

例えば、小売業者 A が、魅力的な場所に新たな旗艦店をオープンします。この店舗は、独立したキャッシュ・インフローを生み出す一方で、ブランドの宣伝効果を高めて他の店舗の売上成長を促進する、またはオンラインの売上を拡大させるように設計されています。

### 論点

小売業者 A は、グループ内の他の店舗 CGU に便益をもたらす旗艦店 CGU の減損テストをどのように実施すべきでしょうか？

### ソリューション

補助的 CGU として機能する旗艦店は、他の資産又は資産グループからのキャッシュ・インフローからおおむね独立したキャッシュ・インフローを生成する [IAS 第 36 号第 6 項]ため、それ自体が CGU の定義を満たしています。したがって、減損の兆候がある場合には、当該旗艦店について減損テストを実施する必要があります。

企業は通常、旗艦店を当初設立した時点で、当該旗艦店を補助的 CGU として識別します。旗艦店を後日(例えば、潜在的な減損リスクを認識した時点で)補助的 CGU として識別することは、一般的に不適切です。

小売業者 A は、どのようなキャッシュ・フローを旗艦店の回収可能価額に含めるべきか決定するために、旗艦店が他の店舗 CGU に提供する便益を分析する必要があります。例えば、旗艦店は、広告宣伝やグループのブランド紹介など、他の店舗に便益をもたらす費用(キャッシュ・アウトフロー)を負担する場合があります。この場合、旗艦店は、回収可能価額の算定において、内部振替キャッシュ・インフローを帰属させることができます [IAS 第 36 号設例 1B]。この想定されるキャッシュ・インフローは、「第三者間取引で達成され得る将来の価格についての経営者の最善の見積り」 [IAS 第 36 号第 71 項]に基づいていなければなりません。

旗艦店が他の CGU にもたらす費用削減を正確に定量化することは困難な場合があります。想定されるキャッシュ・フローを見積もるアプローチは、提供されるサービスについて入手可能な外部証拠があるかどうかによって異なる場合があります。入手可能な外部または公開情報がない場合、旗艦店への投資時(例えば、旗艦店の新規リース契約の締結時)に経営者が承認した事業計画を用いることが、グループの他の店舗と同様の投資収益率を達成するために必要となる想定されるキャッシュ・フローの決定に役立つと考えられるため、許容可能なアプローチとなる場合があります。旗艦店に配分される内部振替キャッシュ・インフローの見積りは、旗艦店がより広範な事業に増分利益をもたらし、想定上のリチャージが妥当であることを確認するために、継続的に注意深くモニタリングする必要があります。

減損テストにより損失が発生した場合、旗艦店の減損は、実際の旗艦店の売上でカバーされない損失に概念的なりチャージを加算した損失の合計になります。

経営者は、旗艦店の存在と活動によって便益を得ている他の店舗 CGU について減損の兆候が識別されるかどうかも検討する必要があります。これらの店舗 CGU の個別の減損評価は、合理的で首尾一貫した基準により、想定されるキャッシュ・アウトフローの割合を反映させる必要があります。

## 4.4 減損—オンライン売上の配分

### 前提

小売業者 X は従来、50 店舗の小売店で物理的な商品販売のみを行っていました。しかし、同社は過去 10 年においてオンライン販売に多額の投資を行っており、実店舗よりオンラインでの買い物を好む消費者が増え続けていることから、近年ではオンライン販売が飛躍的に伸びています。小売業者 X の顧客は、以下の方法で商品をオンライン注文することができます。

- 自宅で商品を注文し、自宅または他の希望する受取場所(小売業者 X の店舗ではない場所)に配送する。
- 自宅で商品を注文し、店舗で受け取る。
- 店舗内の注文カウンターで商品を注文し、自宅／受取場所に配送する。
- 店舗内の注文カウンターで商品を注文し、店舗で引き取る。

商品が顧客の自宅に配送されるオンライン販売は、小売業者 X の中央配送センターまたは個々の店舗の在庫からの供給が可能です。

オンラインで購入した商品を返品する場合、顧客は商品を郵送するか、店舗に持ち込むかを選択することができます。

### 論点

店舗(CGU)の減損評価を行う際、オンラインの売上と返品はどのように店舗に配分すべきでしょうか？

### ソリューション

IAS 第 36 号は、減損テストの目的上、「他の資産又は資産グループからのキャッシュ・インフローとはおおむね独立したキャッシュ・インフローを生成する最小の識別可能な資産グループ」である CGU を識別することを要求しています [IAS 第 36 号第 6 項]。各店舗は独立して運営されていると見なされるため、通常、CGU は個々の小売店舗となります。オンライン販売の拡大により、実店舗から独立した、または独立していないキャッシュ・フローが発生する可能性があるため、CGU の決定やオンライン販売の店舗／CGU への配分が実務上困難となり、判断が必要となる場合があります。

売上が特定の小売店舗に由来することを証明するためには、売上と店舗との間に実証可能な直接的関係があることが重要です。

上記の質問で示された事例では、小売業者 X が以下のキャッシュ・フローを店舗 CGU の減損評価に含めることが適切であると結論付けています。

- 顧客が自宅からオンラインで注文し、特定の店舗から顧客、または特定の店舗がサービスを提供している合意された受取場所に直接配送される商品は、特定の店舗 CGU に配分されることになります——当該店舗が商品を提供することから、オンライン注文と店舗の間の関係が確立されています。しかし、顧客が自宅からオンラインで注文し、中央倉庫から配送される売上は、顧客が特定の店舗近辺の場所に配送させたり、顧客の配送先が特定の店舗に非常に近い場所であったりする場合でも、通常、特定の店舗に配分されることはありません。
- 顧客が自宅からオンラインで注文し、顧客が店舗 CGU から直接引き取る商品—通常、店舗が商品を販売し、顧客がその店舗から商品を引き取るため、売上と店舗の間の関係が確立されています。
- 店舗内の注文カウンター(つまり、対象店舗 CGU)からオンラインで注文し、顧客の自宅に直接配送される商品——この場合、顧客が店舗そのものに商品を注文し、当該店舗が通常これらの商品を販売するという事実によって、売上と店舗の間の関係が確立されているため、商品が中央倉庫から配送されるか、当該店舗から直接配送されるかは問題とならない可能性があります。
- 店舗内の注文カウンター(つまり、対象店舗 CGU)からオンラインで注文し、当該店舗で引き取られる商品—この場合、売上と店舗の間の関係が明確に確立されています。

上記の場合、小売業者 X は、顧客が自宅から注文し、商品が中央倉庫から顧客の自宅に配送される場合を除き、これらの売上が特定の店舗に由来する(言い換えれば、商品が店舗から注文され、かつ／または当該店舗で引き取られる)ことを証明する実証的かつ直接の関係を有しています。

顧客が商品を注文して受け取る方法や小売業者が商品を配送する方法には、上記と異なる方法があるかもしれません。企業は、店舗とオンライン売上の間に実証可能で直接的な関係があるかどうかを判断する必要があります。オンライン売上は、そのような関係が確立され、証明される場合にのみ、特定の店舗に配分することができます。重要性が高い場合、企業はそのアプローチを会計方針の一部として開示し、当該会計方針が IAS 第 1 号で定義されている重要な会計上の判断にあたるかどうかを検討する必要があります。

返品に伴うキャッシュ・アウトフローには、「同種のもの」と比較する原則が適用されます。店舗に返品された商品に関連するキャッシュ・アウトフローは、当初の売上からのキャッシュ・フローが減損評価時に当該店舗のキャッシュ・インフローの一部として認識されていた場合にのみ、減損の目的上、当該店舗のキャッシュ・フローから差し引く必要があります。

## 4.5 減損一本社の費用と資産の配分

### 前提

X 社は、20 件のリース小売店舗を有しています。これらの店舗は、店頭販売を行っており、顧客はオンラインで注文することもできます。X 社は、本社ビルと中央倉庫を別に所有しています。これらの本社資産には、マーケティング、広告宣伝、IT、人事、給与、会計、事務管理など、さまざまな典型的機能が集約されています。店舗の一つ(CGU である店舗 Y)は赤字であり、経営者はこの店舗について減損テストを実施することを検討しています。

### 論点

店舗 Y の減損テスト目的で使用価値を決定するにあたり、オンライン売上、本社費用、本社リチャージについて、どのような点を考慮すべきでしょうか？

### ソリューション

店舗 Y に直接帰属するオンライン売上は、当該店舗の減損評価時に配分する必要があります。そのような売上には、オンラインで注文され、その後、店舗 Y が回収した売上が含まれることになります。オンライン売上および返品の配分のガイダンスについては 4.4 章の FAQ をご参照ください。

また、キャッシュ・フローには、IAS 第 36 号第 41 項に従い、当該店舗の使用への直接賦課または合理的で首尾一貫した基礎による配分ができる本社機能および中央倉庫に関連する将来の間接費の予測を含める必要があります。

IAS 第 36 号第 102 項に従い、店舗 Y CGU に関する本社費用を識別し、合理的かつ首尾一貫した基礎による配分ができる場合には帳簿価額の一部を店舗 Y に配分する必要があります。

いかなる配分も本質的に判断が必要であり、使用価値の算定に際して、全社的な間接費が省略されたり二重に計算されたりしないようにすることが重要です。例えば、本社資産の帳簿価額の一部を、減損の検討のために店舗 Y に配分する場合、本社資産の使用に関連して店舗 Y が支払った内部管理費は、店舗 Y のキャッシュ・アウトフローから除かなければなりません。含めた場合には二重計算となります。

## 4.6 減損—リース資産の入れ替えに関するキャッシュ・フロー

### 前提

A 社は、資金生成単位(CGU)内に使用権(RoU)資産を有しています。IAS 第 36 号第 50 項では財務活動によるキャッシュ・フローを除外しているため、このリースに関するリース・キャッシュ・フローは、使用価値(ViU)モデルにおける CGU のキャッシュ・フローから除外する必要があります。当該 CGU は営業活動を継続するためにリース終了後に同等の資産を必要とすることから、A 社は、リース資産の入れ替えを ViU モデルにおけるキャッシュ・アウトフローとして含める必要があります。代替資産の使用が予想可能な将来にわたって継続すると予想される場合には、キャッシュ・アウトフローを継続価値に反映する必要がある可能性があります。

### 論点

リース資産の入れ替えに伴うキャッシュ・アウトフローを ViU モデルに含めるには、実務上どのような方法がありますか？

### ソリューション

A 社は、資本支出によって代替資産を購入するか、同様の資産に対して別のリースを締結するという選択肢を有しています。

代替資産の取得(つまり、購入またはリース更新)のために経営者が選択した方法にかかわらず、ViU モデルには、既存のリースが終了する年度以降の当該資産の入れ替えに関するキャッシュ・アウトフローを含める必要があります。大規模な使用権資産ポートフォリオを有する CGU の場合、モデル化が複雑になる可能性があります。

実務上の解決策の一つは、CGU の使用権資産の年間減価償却費をリース期間後の代替資産のキャッシュ・アウトフローの代用数値として使用する方法です。この単純化は、「定常的」なリース・ポートフォリオ(入れ替えの流れが相対的に安定しているもの)の場合のみ可能です。また、減価償却は過去の指標であるため、インフレを考慮する必要があります。インフレが無視できない場合、将来キャッシュ・フローの過小計上を避けるため、減価償却費のインフレ調整を行う必要があります。

この方法は、次のような単純化した例で説明することができます。20X0 年 12 月 31 日現在、A 社は、年間リース料が CU100 のリースと、耐用年数(残存リース期間)が 2 年、年間減価償却費が CU95 の使用権資産 CU190 を所有しています。既存の使用権資産は、第 1 年度と第 2 年度で減価償却し、ゼロとなります。

ViU モデル	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度	第 4 年度	第 5 年度	第 6 年度以降
CGU の資産	CGU における既存の使用権資産		テスト対象の CGU 資産に含まれない代替リース資産			
ViU キャッシュ・フロー	キャッシュ・フローから除外されるリース料		既存リースの満了に伴う資産の入れ替えのため、キャッシュ・アウトフローが含まれる。使用権資産の年間減価償却費を代用数値として使用する場合がある			
	キャッシュ・アウトフローから除外されるリース料 CU100 を除外する	アウトフロー CU100 を除外する	インフレ調整後のキャッシュ・アウトフロー CU95 を含める	インフレ調整後のキャッシュ・アウトフロー CU95 を含める	インフレ調整後のキャッシュ・アウトフロー CU95 を含める	ターミナル・バリューの算定にインフレ調整後のキャッシュ・アウトフロー CU95 を含める

この方法はあくまで使用可能なアプローチの一つであり、他の方法が適切な場合もあります。例えば、この方法は、多種多様なリースのポートフォリオには適さない場合があり、そのような場合はより詳細な予測が必要となります。

## 4.7 遊休資産の減価償却

### 前提

政府の規制により、小売業者 Y はリースした店舗を一定期間オープンすることができません。また、店舗への出入りも制限され、小売業者 Y は、店舗内の改裝工事やオンライン販売のための倉庫として店舗を使用することも認められていませんが、商品は敷地内に保管されています。小売業者 Y は、IAS 第 16 号に従って使用権(RoU)資産を減価償却しているため、定額法、または企業が使用権資産の予想消費パターンをより正確に表す他の規則的な基準で減価償却しています。この使用権資産の場合、主な制限要因は、借手がリース期間にわたって原資産を使用する契約上の権利を有する期間であるため、定額で減価償却されます。

### 論点

小売業者 Y は、遊休状態にある資産の減価償却を停止することができますか？

### ソリューション

閉鎖期間中に、使用権資産の減価償却を停止したり、償却方法を変更したりすることは適切ではありません。定額法では、資産が遊休状態となった場合でも減価償却が終了しないためです。

小売業者 Y は、使用権資産の減価償却において IAS 第 16 号のガイダンスを適用しています。IAS 第 16 号第 55 項は、資産の減価償却を、資産が利用可能となった時点で開始し、当該資産が IFRS 第 5 号に基づき売却目的保有に分類される(または売却目的保有に分類される処分グループに含まれる)日と当該資産の認識が中止される日のいずれか早い方の日に終了することを要求しています。したがって、資産が完全に減価償却されていない限り、資産が遊休状態になった時点で減価償却が終了することはありません。

## 4.8 店舗の転貸—投資不動産の分類

### 前提

小売業者 C は、一部をスーパーマーケットとして自社で使用している不動産を所有していますが、一部の分離された店舗は他の企業に転貸されています。

### 論点

小売業者 C は転貸しているエリアを投資不動産として扱うべきでしょうか？

### ソリューション

投資不動産とは、小売業者 C が賃料収入または資本増価、あるいはその両方の目的で所有またはリースしている建物を指します。商品の共有や管理目的で保有している建物は、投資不動産ではなく、IAS 第 16 号の適用範囲となります。

不動産は、一部が自己使用、一部が賃料収入または資本増価の目的で保有される場合があります。IAS 第 40 号第 10 項は、不動産は、賃料収入または資本増価目的で保有される部分と、財またはサービスの生産または供給、あるいは管理のために保有される部分を含むことができると認めています。これらの部分がファイナンス・リースに基づき別個にリースされる、または売却される可能性がある場合、企業はこれらの部分を別々に会計処理します。

小売業者 C は、現在転貸されている分離された店舗からなる部分について、売却またはファイナンス・リースに基づくリースが可能であるか、判断する必要があります。その場合、小売業者 C は、賃料を得るためにこの部分を保有し、当該部分は投資不動産として別個に会計処理されることになります。

一部分を個別に売却またはファイナンス・リースとしてリースできない場合は、わずかな部分のみが自己使用である場合を除き、スーパーマーケット全体が自己使用不動産として処理されることになります。わずかな部分のみが自己使用である場合は、建物全体が投資不動産として分類される可能性があります。この評価には判断を要する場合があります。

# 5

リース

# 5.1 リースの定義—小売区画

## 前提

小売業者 A は、不動産所有者との間で、明示的に指定された小売区画を 5 年間使用する権利を定めた契約を締結します。不動産所有者は小売業者 A に対し、別的小売区画に移動することを要求することができます。品質と仕様が同一の小売区画がいくつか存在しています。

不動産所有者は移転コストを支払う必要があるため、小売業者 A を再配置することにより経済的に便益を得られるのは、他の事業者が移転コストをカバーするのに十分な賃料で、より大きな小売スペースを占有することを望む場合のみです。そのような状況が生じることはありますか、発生する可能性が高いとは考えられません。

契約により、小売業者 A は、より大きな小売スペースの営業時間中に物品を販売することが求められています。小売業者 A は、販売する商品の組み合わせ、販売する商品の価格および保有する在庫数量を決定します。小売業者 A は、5 年の使用期間全体を通じて、この小売区画への物理的なアクセスも支配します。

小売業者 A が支払う賃料には、固定金額に加え、この小売区画の売上高の一定割合が含まれます。

## 論点

この契約にリースは含まれているでしょうか？

### ソリューション

IFRS 第 16 号は、「契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合には、当該契約はリースであるか、またはリースを含んでいる」と規定しています。リースが含まれているかどうかの評価にあたり、小売業者 A は、特定された資産があるかどうかを判断し、その後、自社が特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利と、特定された資産の使用を指図する権利の両方を有しているかどうかを評価する必要があります。

特定された資産があるでしょうか？

この小売区画は契約に明記されています。不動産所有者は資産を入れ替える権利を有していますが、権利の行使から便益を得ることができるのは発生する可能性が高いとは考えられない特定の状況においてのみであるため、この入替えの権利は実質的ではありません。この小売区画は特定された資産です。[IFRS 第 16 号付録 B B13 項]

小売業者 A はこの小売区画の使用による経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有しているでしょうか？

小売業者 A は、使用期間全体を通じてこの小売区画を独占的に使用します。使用から得られるキャッシュ・フローの一部が対価として不動産所有者に渡されるという事実は、小売業者 A がこの小売区画の使用による経済的便益のほとんどすべてに対する権利を有することを妨げるものではありません。[IFRS 第 16 号付録 B B21 項]

小売業者 A はこの小売区画の使用を指図する権利を有しているでしょうか？

使用期間中、この小売区画の使用方法および使用目的に関するすべての意思決定は小売業者 A によって行われます。物品がより大きな小売スペースの営業時間中にのみ販売可能であるという制限は、契約の範囲を定めるものですが、小売区画の使用を指図する小売業者 A の権利を制限するものではありません。[IFRS 第 16 号付録 B B24 項]

この契約には小売区画のリースが含まれています。

## 5.2 小売区画—契約における構成部分の識別

### 前提

小売業者 B は、ショッピングモール内の小売区画を、店舗什器および倉庫と合わせて賃借しています。貸手は、月極めの定額払いを課しています。契約には、定額払いは以下を含むことが示されています。(a)小売区画、什器および荷台/倉庫の賃料、(b)固定資産税および保険料、(c)セキュリティおよび清掃、ならびに(d)小売区画の維持管理費。

### 論点

この契約の構成要素は何でしょうか？

#### ソリューション

この契約のリース構成部分は、小売区画と荷台/倉庫および什器です。非リース構成部分は、セキュリティおよび清掃、ならびに維持管理サービスです。[IFRS 第 16 号第 12 項]

#### 固定資産税および保険料

IFRS 第 16 号 B33 項を適用し、借手は、その特定の状況において、固定資産税および保険料の支払が個別の財またはサービスの移転ではないため、個別の非リース構成部分として会計処理しないことを決定しました。その代わり、これらの支払は、契約の中の個々に識別された構成部分に配分される合計対価の一部と見なされます。

#### 什器

什器は、小売区画または荷台/倉庫への依存性や相互関係性が高くないため、独立したリース構成部分と見なされます。

什器は、他の業者から調達することができ、他の小売区画で使用することができるためです。したがって、什器を使用する権利は、独立したリース構成部分です。

#### セキュリティおよび清掃サービス

セキュリティおよび清掃サービスは、小売業者 B に対して個別のサービス提供を伴うものであるため、これらは独立した非リース構成部分と見なされます。小売業者 B は、下記のいずれかを行うことができます。

- リース構成部分と非リース構成部分を区分し、それぞれの構成部分に対価を配分する。
- 実務上の便法を適用し、リースと関連する非リース構成部分をまとめて単一のリース構成部分として会計処理する。

維持管理サービスの重要性から、小売業者 B は、非リース構成部分と関連するリース構成部分をまとめる実務上の便法を適用しないことを選択しています。

リース構成部分と非リース構成部分を識別した後に、契約対価を各構成部分に配分します。借手は、リース構成部分と非リース構成部分の相対的な単体価格に基づいて、契約対価を各構成部分に配分する必要があります。

貸手は、IFRS 第 15 号の取引価格配分ガイドに基づいて、契約対価を個々のリース構成部分と非リース構成部分に配分する必要があります。リース構成部分と非リース構成部分について借手に適用可能な実務上の便法は、貸手には適用できません。IFRS 第 15 号は、借手に財またはサービスを移転しない活動およびコスト(例えば、固定資産税および保険料)について借手が支払う金額は、契約の独立した構成要素ではなく、個別に識別された構成部分に配分される契約の全体的な対価の一部として考慮されることを定めています。

## 5.3 リース期間—僅少とはいえないペナルティを伴う解約オプションの発生状況

### 前提

B社は、20X1年1月1日に建物を賃借するためのリース契約を貸手と締結します。この契約は、特定の契約期間を定めず、当事者のいずれかが解約の通知を行うまで無期限に継続するものです。B社と貸手はそれぞれ、20X2年6月30日より開始する各暦年の6月末に、相手方の許可なく6ヶ月の解約通知をもって契約を解約する権利を有しています(つまり、最も早い解約の権利は20X2年6月30日に生じ、6ヶ月の通知期間によって20X2年12月31日に発効します)。

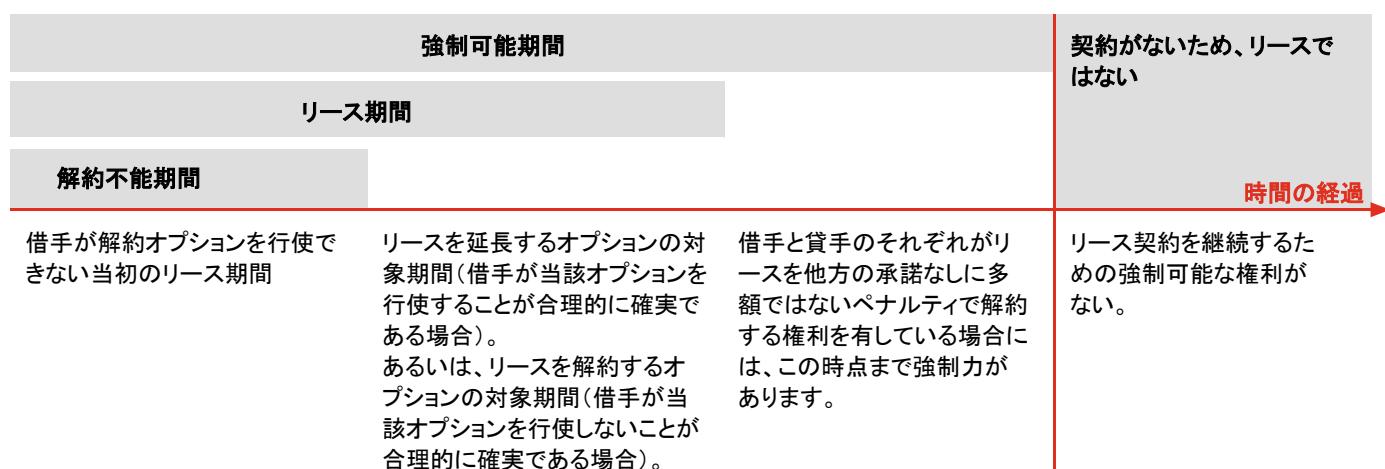
B社が満10年より前に契約を解約する場合、2年分の支払リース料と等しい金額のペナルティ(僅少とはいえないペナルティ)を貸手に支払わなければなりません。B社がその期間より後にリースを解約する場合には、いかなるペナルティも発生しません。貸手については、いつ契約を解約するかにかかわらず、いかなる解約ペナルティも発生しません。

### 論点

開始日におけるこの契約のリース期間は?

### ソリューション

リース期間、ならびに関連する解約不能期間および強制可能期間は以下の図のとおりです。



リース期間は以下を考慮して決定されます。

- IFRS 第 16 号 B34 項は、借手と貸手のそれぞれがリースを他方の承諾なしに多額ではないペナルティで解約する権利を有している場合には、リースにはもはや強制力がないと説明しています。10 年が経過するまでは、借手が解約するために僅少とはいえないペナルティが生じることになります。10 年が経過した後は、両当事者が僅少とはいえないペナルティなしで解約できます。したがって、強制可能期間は 10 年です。
- 借手は(通知期間を考慮し)20X2 年 12 月 31 日より前の日付で解約できないため、解約不能期間は 24 カ月です。
- 借手の解約オプションに関するガイダンスを適用し、解約不能期間の最小値である 2 年(18 カ月 + 6 カ月の通知期間)から強制可能期間の最大値(10 年)までの間でリース期間を決定する必要があります。
- 契約の最初の 10 年間における借手の解約権は、借手が最初の 10 年間に建物のリースを継続することが合理的に確実でない場合(すなわち、借手が解約オプションを行使しないことが合理的に確実でない場合)にはリース期間に影響を与えます[IFRS 第 16 号付録 B B37 項]。強制可能期間全体において、借手がリースを継続することが合理的に確実である場合(解約オプションを行わないことへの経済的なインセンティブを創出するすべての関連性のある事実および状況を考慮します)、リース期間は 10 年です。したがって、解約のペナルティがあっても、借手が特定の時点においてリースを継続することが合理的に確実でない場合には、リース期間はその時点で終了します(通知期間を考慮します)。

- 借手が解約しないことが合理的に確実であるかどうかを評価する場合、解約のペナルティが一つの重要な要因となります[IFRS 第16号付録B B37(c)項]。この場合、ペナルティの大きさによって、借手が10年未満でリースを解約しないことが合理的に確実であると考えられますが、企業は、すべての関連性のある事実および状況(市場のレートと比較したオプション期間に係る契約条件、実施された(または実施予定の)大幅な賃借設備改良、および借手の業務に対しての当該原資産の重要度など)を考慮する必要があります。

IFRS 解釈指針委員会(IC)は、解約可能リースまたは更新可能リースのリース期間をどのように決定するか、また、B34項の「ペナルティ」には契約上の解約に係るペナルティの支払のみが含まれるのか、あるいは契約のより幅広い経済性も考慮すべきかについて質問を受けました。[IFRIC Update 2019年11月]

ICは、契約上のペナルティの支払のみでなく、契約のより幅広い経済性を考慮すべきとの見解を示しました。そのような考慮事項には、例えば、賃借設備改良の解体または廃棄のコスト、契約の終了に関連するコスト(代替リースの調査、再交渉または移転のコストなど)、ならびに借手の業務に対しての当該資産の重要度が含まれます。したがって、いずれかの当事者に特定の時点で僅少とはいえない解約のペナルティが発生する場合、強制可能期間にはこれらの期間が含まれることになります。

## 5.4 双方向の解約オプションを伴う 恒久的なリース契約

### 前提

A 社は、小売スペースのリース契約を締結します。このリース契約は恒久的に存続しますが、貸手および借手の双方が解約オプションを有しています。この解約オプションはいつでも行使可能であり、解約オプションを行使する企業は多額ではないペナルティを負担することになります。双方のオプションについて、通知期間があります。

- 借手がオプションを行使する場合、解約は行使から 6 カ月後に発効します。
- 貸手がオプションを行使する場合、解約は行使から 18 カ月後に発効します。

### 論点

開始日におけるこの契約のリース期間とリース期間を見直す時期は？

### ソリューション

IFRS 第 16 号第 18 項に従って、企業は、リースの解約不能期間にリースを延長するオプションの対象期間(借手がオプションを行使することが合理的に確実である場合)およびリースを解約するオプションの対象期間(借手がオプションを行使しないことが合理的に確実である場合)の両方を加えたものとして、リース期間を決定する必要があります。

まず、A 社は解約不能期間(この場合は 6 カ月)を決定する必要があります。次に、A 社は強制可能期間を決定する必要があります。借手と貸手のそれぞれがリースを他方の承諾なしに多額ではないペナルティで解約する権利を有している場合には、リースにはもはや強制力がありません[IFRS 第 16 号付録 B B34 項]。

この設例において、開始日におけるリースの強制可能期間は 18 カ月です。これは、リース開始日から、双方の当事者が僅少とはいえないペナルティで契約を解約することができる最も早い時点までの期間です。

借手の解約オプションに関するガイダンスを適用し、解約不能期間の最小値(借手の通知期間である 6 カ月)から強制可能期間の最大値(18 カ月)までの間でリース期間を決定する必要があります。借手が 18 カ月間リースを継続する(つまり、解約しない)ことが合理的に確実である場合、リース期間は 18 カ月となります。

開始日において、契約の解約不能期間は 6 カ月(借手の解約通知)であり、強制可能期間は 18 カ月です。強制可能期間は、リース開始日から双方の当事者が僅少とはいえないペナルティを負担することなく、かつ他方の承諾なしに契約および契約上の義務から解放される最も早い時点までの期間です。したがって、リース期間は、借手に固有の事実および状況に基づき、6 カ月から 18 カ月までの間で決定されることになります。

IFRS 第 16 号第 21 項に従って、リースの解約不能期間に変化があった場合にはリース期間が改訂されます。この設例では、当事者が契約を解約しない場合、リースの残りの解約不能期間は常に 6 カ月となり(解約不能期間の終了日は 1 日ごとに延長されます)、残りの強制可能期間は常に 18 カ月(強制可能期間の終了日も 1 日ごとに延長されます)となります。

したがって、残存リース期間は常に最低 6 カ月となります。

### 代替シナリオー借手が 60 カ月「更新」することが合理的に確実であることを除き、上記と同じ事実の場合

60 カ月間リースを継続することが合理的に確実な借手には、その期間中、当該建物に留まる経済的インセンティブがあります[IFRS 第 16 号付録 B B37 項]。したがって、60 カ月の期間満了前に契約を解約した場合、A 社は僅少ではないペナルティを負担することになり、IFRS 第 16 号 B34 項に基づき、契約は 60 カ月強制可能です。したがって、リース期間は 60 カ月(すなわち、借手が建物に留まることが合理的に確実な期間)です。

# 5.5 リース契約の条件変更を除く リース期間の見直し

## 前提

リース期間の評価は、貸手が借手による原資産の使用を可能にする日に相当する開始日に行われます。

リースが条件変更されない場合、リース期間の見直しは限られた状況においてのみ行われるべきです。特に、IFRS 第 16 号では、借手が、借手の統制の及ぶ範囲内にあり、借手がオプション行使することが合理的に確実であるかどうかに影響を与える重大な事象または状況の変化の発生時に、延長オプションおよび解約オプションの見直しを行うことを要求しています。

## 論点

リース期間の見直しの契機となる事象はどのようなものでしょうか？

### ソリューション

小売業においてリース期間の見直しにつながる可能性がある重大な事象または変化として、以下のようなものが考えられます。

- 開始日後に実施された（または実施予定の）大幅な賃借設備改良：借手がリース資産を改善するため、または特殊なニーズに合わせるために多額の投資を行う場合、借手が延長オプション行使する可能性が高くなります。
- 一部の小売店舗について、当初の期間が満了する際に、具体的に詳細が議論され、事業計画における主要な前提として該当する管理層に開示されている、事業計画策定時に行われたリース延長の決定。
- 当初のリース期間の終了後の期間に小売店舗またはその大部分をサブリースする決定。
- 商業地域の魅力が乏しくなったことによる店舗閉鎖の決定。
- オプションの行使または不行使に直接に関連性のある事業上の決定（オンライン販売に専念するために小売店舗を閉鎖する、または倉庫のアウトソーシングの決定など）。

借手は、重大な事象または状況の変化がない場合、リースの継続的な見直しを行う必要はありません。

市場要因が変化した（例えば、市場賃料の上昇により、更新期間中の賃料が割安と見なされるようになった）だけでは、リース期間の見直しの契機とはなりません。

取締役会が署名した 5 年間の事業計画で、企業が当初の契約期間の満了時に延長オプション行使することが想定されていても、リース期間の見直しの契機としては不十分です。取締役会が事業計画に署名することは、借手の統制の及ぶ範囲内にあります。しかし、時間の経過により企業がリースを延長する可能性が高まること、または企業が延長することを默示的な前提としていることを、契機となる事象とみなすことはできません。

IFRS 第 16 号は、以下の場合にもリース期間の見直しを要求しています。

- 借手が、過去に合理的に確実であると判定していたものとは異なる方法でオプション行使した、または行使しなかった場合。
- 過去にリース期間の決定に含めていなかったオプションを借手が行使することを契約上強制する、または過去にリース期間の決定に含めていなかったオプションを借手が行使することを禁止する事象が発生した場合。

# 5.6 リース負債—市場賃料での延長オプション

## 前提

20X1年1月1日、A社(借手)は小売スペースのリース契約を締結します。リースの解約不能期間は7年です。

最初の年の年間リース料はCU10,000であり、次の年以降は毎年5%ずつ上昇します。また、CU10,000は開始日における市場賃料を反映したものです。A社は、リース契約をさらに5年延長できるオプションを有しています。A社は、開始日において、延長オプションを行使することが合理的に確実であると判断しています。

## 論点

以下のシナリオにおいて、A社は、リース負債に含まれるリース料をどのように決定するでしょうか？

### ソリューション

#### シナリオ A—オプションが行使された日の市場賃料に係る上限

延長期間における改訂後の賃料は、オプションが行使された日に、同日現在の市場賃料に基づき、貸手と借手の間で合意されます。しかし、改訂後の賃料は、その前年の期末の賃料の105%を上回ることはできません。

A社は延長オプションを行使することが合理的に確実であるため、リース期間は12年となります。リース期間中のすべてのリース料がリース負債に含まれます。

貸手および借手の双方が延長期間における改訂後の賃料に合意しなければならないため、賃料はその時点の市場賃料になると仮定できます。市場賃料率を反映して変動する支払額のように、指数またはレートに応じて決まる変動リース料は、開始日現在の指数またはレートを用いて当初測定されます[IFRS第16号第27項]。したがって、リース負債の当初測定に含まれる、延長期間におけるリース料は、更新期間中のそれぞれの年について、CU10,000(開始日現在の市場賃料)です。

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目	7年目	8-12年目
リース料[CU]	10,000	10,500	11,025	11,577	12,155	12,763	13,401	10,000

企業は、延長オプションの最初のリース料の金額(すなわち、8年目の支払)に合意した際に、その時点の市場賃料を反映するようリース負債を再測定します。

#### シナリオ B—オプションが行使された日の市場賃料に係る上限および下限

延長期間における改訂後の賃料は、オプションが行使された日に、同日現在の市場賃料に基づき、貸手とA社の間で合意されます。しかし、改訂後の賃料はその前年の期末の賃料の85%を下回らない、または115%を上回らないとする上限および下限が設けられています。延長期間全体を通じたリース料は、少なくとも $(CU10,000 \times 1.05^6) \times 0.85 = CU11,391$ となります。

シナリオBにおいて、延長期間を通じた支払は、完全な変動金額ではなく下限が設定されています。下限であるCU11,391が開始日における市場賃料率(CU10,000)よりも高いため、8年目から12年目についてリース負債の当初測定に含まれる金額はCU11,391です。

	1年目	2年	3年目	4年目	5年目	6年目	7年目	8-12年目
リース料[CU]	10,000	10,500	11,025	11,577	12,155	12,763	13,401	11,391

A社は、延長期間における最初のリース料の金額(すなわち、8年目の支払)に合意した際に、その時点の市場賃料を反映するようリース負債を再測定します。

### シナリオ C—第 7 年の賃料とオプションが行使された日の市場賃料のいずれか高い方

延長期間における改訂後の賃料は、(i) 第 7 年に支払われた賃料(CU13,401)と(ii) 延長期間の開始日現在の市場賃料(貸手および借手の合意したもの、または独立した鑑定士によって算定されたもの)のいずれか高い方です。

シナリオ B と同様に、延長期間全体を通じた支払は、完全な変動金額ではなく下限が設定されています。シナリオ C においては、下限は 7 年目のリース料(CU13,401)です。下限である CU13,401 が開始日における市場賃料率(CU10,000)よりも高いため、8 年目から 12 年目についてリース負債の当初測定に含まれる金額は CU13,401 です。

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目	7年目	8-12年目
リース料[CU]	10,000	10,500	11,025	11,577	12,155	12,763	13,401	13,401

A 社は、延長期間における最初のリース料の金額(すなわち、8 年目の支払)に合意した際に、その時点の市場賃料が CU13,401 以上であれば、市場賃料を反映するようリース負債を再測定します。

# 5.7 独立したリースとして会計処理されないリースの条件変更

## 背景

小売業者 C は、借手に追加的な小売スペースの使用権を付与するため、既存のリース契約の条件変更を行います。賃料の増加は、追加的な小売スペースの独立価格に適切な修正を加算した金額を下回っています。

## 論点

条件変更の発効日が新しいリース構成部分の開始日よりも前にある場合、小売業者 C はこの条件変更をどのように会計処理すべきでしょうか？

## ソリューション

増加したスペースの独立価格と対価の増加が見合っていないため、このリースの条件変更は独立したリースとして会計処理されません。この場合、それぞれの値引きは、新しいリース構成部分（追加的な小売スペース）および既存のリース構成部分の両方に関連しています。したがって、この条件変更は既存の使用権および追加的な使用権の両方に影響を与え、それぞれの構成部分に配分される必要があります。

既存のリースに関連するリース負債は、条件変更の発効日に再測定されます。[IFRS 第 16 号第 45 項]。小売業者 C は、条件変更の発効日に、改訂後の割引率を用いてリース負債を再測定し、使用権資産に対して対応する修正を加える必要があります。改訂後の割引率は、リース期間の残り期間についてのリースの計算利子率です。小売業者 C は、リースの計算利子率が容易に算定できない場合、追加借入利子率を使用します。

新しいリース構成部分に関しては、開始日がリースの条件変更の発効日と異なるため、リース負債の測定は条件変更の発効日に行われる[IFRS 第 16 号第 45 項]のに対し、追加的なリース構成部分の認識は開始日に行われます[IFRS 第 16 号第 22 項]。

# 5.8 リースの範囲を減少させるリースの条件変更

## 前提

B社が、5,000 平方メートルの小売スペースに係る 10 年のリースを締結します。リース料は年間 CU50,000 で固定されています。5 年経過後に、両当事者は小売スペースを 2,500 平方メートル削減するよう、契約を修正します。第 6 年度以降の年間リース料は CU30,000 となります。第 6 年度の期首現在の借手の追加借入利子率は 5%(同日現在のリースの計算利子率は容易に算定できないと仮定します)です。

条件変更前のリース負債および使用権資産の帳簿価額は以下のとおりです。

使用権資産                    CU184,002

リース負債                    CU210,618

## 論点

条件変更はどのように会計処理すべきでしょうか？

## ソリューション

条件変更後のリース負債の価額は CU129,884 です。

$$\begin{array}{cccccc} \text{CU30,000} & + & \text{CU30,000} & + & \text{CU30,000} & + \\ (=1.05) & & (1.05^2) & & (1.05^3) & \\ & & & & & \\ & & & & & \text{CU30,000} \\ & & & & & + \\ & & & & & 1.05^4 \\ & & & & & \\ & & & & & \text{CU30,000} \\ & & & & & + \\ & & & & & 1.05^5 \end{array}$$

まず、当初の小売スペースが 50% 削減されるため、使用権資産およびリース負債が 50% 減額されます。この二つの金額の差額は、利得として純損益に認識されます。

リース負債(条件変更前の帳簿価額の 50%)

CU105,309 使用権資産(条件変更前の帳簿価額の 50%)

CU92,001 利得 CU13,308

次に、改訂後の割引率と対価の変動を反映するため、使用権資産を修正する必要があります。したがって、残りのリース負債 (CU105,309) と条件変更後のリース負債 (CU129,884) の差額が、使用権資産の修正として認識されます。

使用権資産                    CU24,575

リース負債                    CU24,575

## 5.9 任意によるリース料の免除

IASBは、賃料の免除や一時的な賃料の減額といった新型コロナウイルス(COVID-19)に関する賃料の減免に関する借手の会計処理を容易にするために、IFRS 第 16 号「リース」の修正を公表しました。この修正は、借手に対し、COVID-19 パンデミックの直接的な結果として生じた賃料の減免がリースの条件変更に該当するかどうかを決定するための個々のリース契約の検討を免除するものであり、借手がそのような賃料の減免をリースの条件変更ではないものとして会計処理することを認めています。この修正は、2022 年 6 月 30 日以前に期限が到来する、リース料を減額する COVID-19 に関する賃料減免に適用されます。以下の例では、借手は、COVID-19 に関する賃料減免に係る実務上の便法を適用していません。

### 前提

貸手は、リース契約の範囲またはその他の条件を変更することなく、リース契約に基づく契約上の支払額の一部を免除することに同意する場合があります(例えば、財政難に陥った借手を支援するため)。

### 論点

このような減額が契約または法規制で要求されるものでない場合、貸手はこのようないす料の免除をどのように会計処理すべきでしょうか?

### ソリューション

IFRS 第 9 号および IFRS 第 16 号には、このような任意のリース料の免除の取扱いについて異なるガイダンスが示されています。したがって、このような減額については会計方針の選択が存在すると考えられます。

借手は、賃料の減額をリース負債の部分的な消滅と見なすことができます。IFRS 第 9 号第 2 項(b)(ii)は、借手が認識したリース負債は、IFRS 第 9 号の認識の中止の要求事項の対象となることに言及しています。IFRS 第 9 号第 3.3.1 項は、金融負債が消滅した時(契約中に特定された債務が取消しとなった時を含む)に、金融負債の認識が中止されることを定めています。この会計処理に基づき、賃料の免除は、その減額が契約上合意された期間において損益計算書に利得として認識され、対応するリース負債が減少します。

あるいは、借手は、賃料の減額を、リースの対価の変更である(つまり、減額はリースの当初の契約条件の一部ではなかった)ため、リースの条件変更であるとみなし、IFRS 第 16 号 44-46 項を適用することができます。この場合、借手は、条件変更日において改訂後の割引率(すなわち、リースの計算利子率、または適切な場合には追加借入利子率)を使用してリースに基づき要求される残りの支払の現在価値を再測定し、過去の帳簿価額との差額について使用権資産を修正することになります。

企業は、会計方針として会計処理を選択し、同様の特徴を有し同様の状況にある契約に対して整合的に適用しなければなりません。企業は、会計方針を選択する際に、現地の規制当局の見解も考慮する必要があります。

# 5.10 会社任意整理手続(CVA)後のリースの条件変更

## 前提

小売業者 X は、財政難に陥っており、会社任意整理手続(CVA)として事業再生を行うことにより、会社管理手続の適用を回避することができればと考えています。その結果、小売業者 X はリース契約の再交渉を行い、固定リース料から完全な収益ベースの支払モデルへと移行しました。このリース契約は、残存期間が 3 年から 5 年のリースに関するものです。

## 論点

このリース料の変更はどのように会計処理すべきでしょうか？

## ソリューション

これは、リースの対価が当初のリース契約から変更されているため、リースの条件変更であると見なされます。使用権の追加ではなく、IFRS 第 16 号第 44 項の条件を満たしていないため、この条件変更は独立したリースとして会計処理されません。その代わり、リース負債は、条件変更の発効日に決定される改訂後の割引率を用いて再測定されます。指数またはレートに基づいていない変動リース料は、リース負債の一部ではありませんが、当該変動リース料が発生する契機となった事象または状況が生じた時に損益計算書に認識されます。この例では、収益に連動するリース料は、収益が発生した時点で認識されることになります。したがって、リース負債は、条件変更日において完全に認識が中止され、使用権資産について対応する修正が行われることになります[IFRS 第 16 号第 44-46 項]。

# 5.11 「権利金(key money)」の会計処理

## 前提

小売業者 C が、一等地にある店舗に関する長期リース契約を締結しました。小売業者 C は、その場所を引き継ぐために、現在のテナントに「権利金(key money)」を支払いました。現地の法律では、小売業者 C は、当初のリース期間の終了時に、リース契約の更新を要求する権利を有しています(その賃料は必ずしも市場条件を反映していません)。貸手が更新を拒否する場合、貸手は借手が被る被害を補償しなければなりません。あるいは、小売業者 C は当初のリース期間の終了時に、更新の要求を選択しない場合もあります。この場合、小売業者 C は、新しいテナントがその店舗を引き継ぐことを容認し、新しい借手から権利金を受け取る権利を得ることになります。

小売業者は、店舗から退去する際に、貸手からの補償または新しい借手からの権利金のいずれかを通じて、当初の支払金額を回収できると見込んでいます。

## 論点

小売業者 C は、支払った権利金をどのように会計処理すべきでしょうか？

## ソリューション

新しい借手から前の借手への支払は、当初直接コストに該当し、使用権資産の当初測定に含められます。

使用権資産の事後測定の決定にあたって、許容可能なアプローチの一つは、IFRS 第 16 号第 31 項が要求しているとおり、IAS 第 16 号の減価償却の要求事項を適用する際に、権利金を使用権資産の独立した構成部分として取り扱うことです。このような取扱いは、IAS 第 16 号第 43 項および第 44 項に従って、権利金が IFRS 第 16 号に基づくリース期間よりも長い期間にわたって経済的便益をもたらすことを表しています。IAS 第 16 号第 52 項は、資産の残存価額が帳簿価額を上回っていない限り、減価償却費は認識されると規定しています。小売業者が残存価額を権利金の構成部分と等しいかそれを上回ると見込んでいる場合、この構成部分の減価償却費はゼロとなります [IAS 第 16 号第 54 項]。

代替的なアプローチは、権利金を使用権資産そのものと連動しているものと見なし、使用権資産(すなわち、権利金を含む)を単一の資産として取り扱うことです。契約全体(権利金を含む)としてテナントにいくつかの権利が付与されていますが、このアプローチではそれらを区別せず、使用権資産について、借手が店舗から退去する際に回収すると見込まれる金額に基づく残存価額が認識されます。このアプローチでは、権利金の予想回収可能価額の事後的な増加は、使用権資産全体の残存価額を増加させ、減価償却費の合計額を減少させることになります。

権利金に対する IFRS 第 16 号の適用は、重要な会計上の判断となる可能性があり、その場合には IAS 第 1 号の開示要求を考慮しなければなりません。

# 5.12 リース資産に関する除去コストおよび原状回復コストの会計処理

## 前提

小売業者 A は小売店舗をリースし、リース契約の一部として、引渡時と同じ状態で店舗を返還することを義務付けられています。

## 論点

小売業者 A は、リース資産の原状回復および除去に関する債務をどのように会計処理すべきでしょうか？

## ソリューション

### 中二階

小売業者 A は、中二階を設置し、リースの終了時にそれを除去するための引当金を IAS 第 37 号に基づいて認識しています。この債務は、過去の事象である、小売業者 A が改良を完了した時点で発生します。小売業者 A は、IFRS 第 16 号第 24 項(d)を適用し、対応する金額を使用権資産の一部として含めています。

IFRS 第 16 号第 24 項(d)のガイダンスは、当初測定のセクションに含まれていますが、第 25 項では、原状回復コストは、これらのコストに対する義務が小売業者に生じた時点で、使用権資産の取得原価の一部として認識しなければならないと述べています。例えば、中二階がリース期間の途中で設置された場合でも、小売業者は、原状回復コストを使用権資産に含めて資産計上します。

## 破損

リース期間中に、小売業者 A の使用する資産に、リース期間の終了時に修繕が必要な破損が発生します。賃貸期間にわたる見積修繕コストについて引当金を計上する必要があります。その理由は以下のとおりです。

- 借手はリース契約から生じる契約上の現在の債務を有している。
- 債務発生事象は、賃貸期間にわたって生じる不動産の破損である。
- 債務は不動産の破損から生じるものであり、将来の営業費用には関連しない。
- 当該債務によって経済的便益の流出が生じる可能性が高い。
- 破損によって発生する債務について、信頼性のある見積りが可能である。
- 義務が存在するかどうかは、リースから明らかである。破損が識別された時点で引当金を認識する必要がある。

小売業者 A は、対応する金額を費用として認識しなければなりません。破損に関する引当金は資産を創出しません。IFRS 第 16 号の「結論の根拠」では、使用権資産の取得原価による測定は、IAS 第 16 号との整合性を意図したものであり、資産の設置、建設または取得に関する場合にのみ、原状回復コストおよび除去コストを資産計上することを認めています。

# 6

棚卸資産および  
その他の支出

# 6.1 物流コストの会計処理

## 前提

小売業者 A は、完成品を製造業者から購入し、これらの商品を小売店舗で最終顧客に販売しています。同社が必要とする運送と保管の双方が同社の流通網に備えられています。保管コストには、使用権資産の減価償却費、リース金利、梱包・荷役費用、水道光熱費が含まれます。

## 論点

小売業者 A は、物流コストおよび保管コストを棚卸資産に資産計上できるでしょうか？

## ソリューション

IAS 第 2 号第 10 項では、棚卸資産の原価には、原材料の原価およびそれらの原材料を完成品に加工するためのコストが含まれると規定されています。これには、購入価格、ならびに現在の場所および状態に至るまでに必要なその他のすべてのコストが含まれます。この場合、製造業者から小売店舗へ商品を運送するために発生したコストは棚卸資産の原価に含めることができると小売業者 A が結論付けるのは、合理的であると考えられます。これは、特定の場所において適切な条件で商品を販売するためには運送が不可欠であるためです。

保管コストは、一般的に、製造工程において不要と見なされるため、費用計上されます [IAS 第 2 号第 16 項(b)]。

保管作業は、棚卸資産を現在の場所に至るまでに必要なサプライチェーンの不可避な部分を構成する(そして、棚卸資産の取得原価に含めて資産計上される)可能性がありますが、そのようなケースは非常に限定的です。当初の販売地点への商品の移動を容易にするために必要な短期間の中間保管である場合がこれに該当します。

どのコストが棚卸資産として資産計上されるかの評価には、どのコストが棚卸資産を現在の場所および状態に至らせるまでに必要かを決定するための判断が必要になる場合があります。例えば、

- ある項目を当初の販売地点に運送する際に発生するコストは、一般的に、棚卸資産の原価の一部として資産計上することができます。
- しかし、ある販売地点から別の販売時点への棚卸資産の移動に関連するコスト(例えば、店舗間の商品の運送)は、その商品が移動前にすでに販売のための状態および場所にあるため、一般的に、棚卸資産の原価に含めるべきではありません。

どのコスト要素が棚卸資産を現在の場所および状態に至らせるまでに必要なコストであるかの判断は、複雑なサプライチェーンおよび／または複数の物流チャネルの状況においては困難な場合があります。

企業が費用を機能別に分析する場合、IAS 第 2 号第 38 項では、「売上原価」には、過去に棚卸資産の測定に含まれていて現時点では販売されている原価や、棚卸資産の製造原価のうちの未配賦製造間接費および異常発生額が含まれると規定しています。

## 6.2 仕入先へ支払うリベートおよび その他の変動対価

### 前提

小売業者 B は、再販用の商品を製造業者から単価 CU100 で購入しています。小売業者 B は、各暦年(1月 1 日から 12 月 31 日)の間に購入された商品の数量に基づき、製造業者からリベートを受け取ります。リベート契約の概要は以下のとおりです。

シナリオ 1—リベートは期中に購入された全単位に適用される

全単位に対するリベート	平均単価
0–100,000 単位	CU100
100,000–500,000 単位	CU90
500,000 単位超	CU90

シナリオ 2—リベートは段階的に設定され、基準値を超える単位のみに適用される

全単位に対するリベート	平均単価
0–100,000 単位	CU100
100,000–500,000 単位	CU92(500,000 単位を購入した場合)
500,000 単位超	CU86(1,000,000 単位を購入した場合)

小売業者 B は、3月 31 日現在の年次財務諸表を作成しています。20X0 年 1 月 1 日から 3 月 31 日までの期間に、小売業者 B は 200,000 単位を購入しました。20X0 年 4 月 1 日から 12 月 31 日までの期間に、小売業者はさらに 600,000 単位の購入を見込んでいます。

### 論点

小売業者 B は、20X0 年 3 月 31 日までに購入された 200,000 単位の棚卸資産の取得原価をどのように測定すべきでしょうか？

### ソリューション

IAS 第 2 号は、変動リベートの認識および測定原則に関する具体的な指針を定めていません。リベートからのキャッシュ・フローに対する権利は、将来の購入を条件としており、そのため、金融資産には相当しません。他の IFRS 基準における資産認識に関する一般原則は、予想キャッシュ・フロー(加重平均法または期待値アプローチのいずれかに基づいて見積もられる)の概念に依拠しています。したがって、これらの概念を棚卸資産の取得原価の見積りに適用することが適切であると考えられます。IAS 第 34 号の設例 B23 は、取扱数量に基づくリベート、割引——および原材料、賃金、あるいはその他の購入した財およびサービスの価格の契約による変更——は、支払側と受取側の双方にとってそれらが稼得されるか実行される可能性が高ければ、期中報告期間に見積計上することとしており、このアプローチを裏付けています。

何が発生する可能性が高いかの決定には多くの要素に基づく判断が必要となり、類似商品に関する企業の実績や、企業の将来の購入能力に影響を与える可能性のある、企業の影響力の及ばない要素などを考慮します。したがって、基準値がほぼ満たされている場合にのみリベートが稼得される可能性が高くなるケースもあるかもしれません。

- シナリオ 1—小売業者 B は、平均単価 CU80 に基づき、CU16 百万で第 4 四半期に購入した 200,000 単位の棚卸資産の取得原価を認識します。
- シナリオ 2—小売業者 B は、平均単価 CU87.50 に基づき、CU17.5 百万で第 4 四半期に購入した 200,000 単位の棚卸資産の取得原価を認識します。

受け取るリベートの金額の見積りは、判断を要することが多くあります。この判断が重要な場合には、IAS 第 1 号第 122 項に従って開示を行わなければならず、さらに IAS 第 1 号第 125 項に従って見積りに関する開示が要求されます。

## 6.3 棚卸資産への間接費の配賦

### 前提

A 社に関する情報は以下のとおりです。

- フル稼働時の生産能力は年間 10,000 労働時間
- 正常生産能力は年間 7,500 労働時間
- 当期の実際の労働時間は 6,500 時間
- 固定製造間接費の合計額は CU1,500
- 変動製造間接費の合計額は CU2,600
- 期首棚卸資産数量の合計は 2,500 単位
- 年間の総生産数量は 6,500 単位
- 年間の総販売数量は 6,700 単位
- 期末棚卸資産数量の合計は 2,300 単位
- 棚卸資産の原価配分方法は先入先出法(FIFO)

### 論点

A 社は、正常生産能力に基づきどのように棚卸資産へ間接費を配賦すべきでしょうか？

### ソリューション

IAS 第 2 号は、棚卸資産の原価には、購入原価、加工費、および棚卸資産が現在の場所と状態に至るまでに発生したその他のコストのすべてを含めなければならないと定めています。A 社は、固定製造間接費と変動製造間接費を、それぞれ 1 時間当たり CU0.2 と CU0.4 の割合で各生産単位に配賦する必要があります。

固定製造間接費配賦率：

$$= \text{固定製造間接費} \div \text{正常生産能力の労働時間}$$

$$= \text{CU1,500} \div 7,500$$

$$= 1 \text{ 時間当たり CU0.2}$$

したがって、当期に生産された 6,500 単位に配賦される固定製造間接費(1 時間当たり 1 単位)は、 $6,500 \times \text{CU0.2} = \text{CU1,300}$  となります。発生した間接費のうち配賦されなかった残りの CU200 は、費用として認識されます。

生産水準が低下しても、正常生産能力を用いて固定製造間接費を配賦することによって、棚卸資産に対する固定製造間接費の配賦額は増加しません。

変動製造間接費配賦率：

$$= \text{変動製造間接費} \div \text{当期の実際の労働時間}$$

$$= \text{CU2,600} \div 6,500$$

$$= 1 \text{ 時間当たり CU0.4}$$

上記の配賦率を用いることによって、すべての変動間接費が当期に生産された製品に配賦されます。

1 単位を生産するのに 1 時間を要するため(6,500 時間／6,500 生産単位)、棚卸資産の取得原価の一部として認識される固定製造間接費および変動製造間接費の合計額は、以下のとおりとなります。

= 期末棚卸資産の単位数 × 1 単位を生産するのに要する時間数 × (固定製造間接費配賦率 + 変動製造間接費配賦率)

$$= 2,300 \times 1 \times (\text{CU}0.2 + \text{CU}0.4) = \text{CU}1,380$$

残りの CU2,720((CU1,500 + CU2,600) – CU1,380)は、以下のように、損益計算書に費用として計上されます。

売上原価に含まれる製造間接費(先入先出法による) (6,500 – 2,300) = 4,200 × CU0.6	2,520
配賦しなかった固定間接費(これも売上原価に含まれる)	200
<b>合計</b>	<b>2,720</b>

# 6.4 棚卸資産へ間接費を配賦する際の「正常生産能力」の決定

## 前提

A社はビジネスウェアを製造しています。最近の市況を受けて、A社の製品に対する需要は大幅に減少しています。そのため、A社は、今後12カ月間は製造能力の50%で稼働し、その後はフル稼働を再開させると予測しています。これは、A社が事業を展開している地域の他のほとんどのビジネスウェア製造業者の動向と一致しています。

A社は、今後12カ月間の固定製造間接費を削減することができず、また、固定製造原価の単価の上昇を補うために製品の販売価格を引き上げることもできませんでした。

## 論点

「正常生産能力」を決定する際には、どのような要因を考慮すべきでしょうか？

## ソリューション

IAS第2号第13項では、固定製造間接費が生産設備の正常生産能力に基づいて加工費に配賦されることを要求しています。仕損に係る材料費、労務費またはその他の製造コストのうちの異常な金額は、発生した期間の費用として認識します[IAS第2号第16項]。したがって、未使用の生産能力のコスト、および仕損に係る材料費、労務費またはその他の製造コストに相当する追加コストは、発生した期間の損益に償却しなければなりません。

IAS第2号は「正常生産能力」を決定する際に考慮すべき要素を詳細に規定していません。PwCでは、当該コストが「正常」生産能力の一部を構成しない場合、また企業がフル稼働している設備を有していない場合には、未使用の生産能力のコストは当期において償却すべきであると考えています。何が「正常」であるかを決定する際には、以下の要因が考慮される場合があります。

- 生産設備が期中に一般的に行われている労働条件(例えば、1回または2回のシフト)の下で生産することを設計者や経営者が意図している生産量
- 当期および翌期以降において予定されている作業レベル
- 当期および前期までの双方において達成した作業レベル
- 作業負荷の一時的な変動は無視することができますが、通常の作業範囲からの持続的な変動があれば、従来の正常な作業レベルを変更しなければなりません。

A社は、今後12カ月間において生産能力を減少させて操業すると見込んでいるにもかかわらず、生産設備の正常生産能力および生産設備の操業に関する長期計画を変更していません。他のほとんどのビジネスウェア製造業者も需要減少のために減産を決定したという事実も、この件に影響を与えません。したがって、各生産単位に配賦する固定製造間接費の額は、生産水準の低下や遊休設備の存在によって増額すべきではありません。配賦しなかった固定製造間接費は、発生した期間の費用として認識されます。

経営者は、間接費配賦率を変更すべきか、またはIAS第1号に従って追加コストを資産計上すべきか、純損益に費用計上すべきかを評価する際に行われた重要な判断および見積りを開示しなければなりません。企業はまた、資産が遊休化する可能性がある場合や資産が属する事業を中止またはリストラクチャリングする計画がある場合には、事業慣行の変化が減損の兆候となる可能性があるかどうかを検討しなければなりません。

需要の減少が市場の永続的な特徴となること、またA社が競合他社と同様に中長期的に固定製造間接費を削減できないことが、時間の経過とともに顕在化する可能性があります。この結果、正常生産能力と見なされるものが変化する可能性があります。

## 6.5 棚卸資産の評価—売価還元法

### 前提

小売業者 C は売価還元法を用いて棚卸資産を評価しています。棚卸資産の価値の計算に使用される原価率は、過去 4 週間で稼得した売上総利益に基づいているため、永続的な値引きを織り込んでいます。

当初の棚卸資産原価	CU60	過去 4 週間の原価率	67%
当時の小売価値	CU100	現在の小売価値	CU90

### 論点

小売業者 C はどのように売価還元法を適用すべきでしょうか？

### ソリューション

IAS 第 2 号は、棚卸資産を原価と正味実現可能価額のいずれか低い方の金額で測定することを要求しています。売価還元法は一部の小売業者が棚卸資産の評価に用いる仕組みであり、その評価は期末棚卸資産の小売価値に対する原価率に基づいています。IAS 第 2 号第 22 項は、原価の近似値として売価還元法による棚卸資産評価を認めており、原価率には永続的な値引きが含まれるべきであると言及しています。

小売業者 C は、売価還元法を用いて、CU60(現在の小売価値 × 67%)で棚卸資産を評価しなければなりません。この結果、計算に使用される現在の小売価値と原価率の双方に永続的な値引きが含まれるため、原価と近似する棚卸資産評価となります。原価率は永続的な値引きを含まなければなりません。このような値引きを除外すると、正味実現可能価額が当初の取得原価を上回るのに棚卸資産が当初の取得原価を下回るように減額されてしまいますが、これは IFRS では認められないためです。

## 6.6 予想される返品に対する棚卸資産引当金

### 前提

小売業者 A は、単価 CU50 で商品を販売しています。顧客には、購入後 90 日以内であれば、理由の如何にかかわらず、追加の手数料なしに、商品を返品して全額返金を受ける権利があります。各商品の原価は CU40 です。小売業者 A は期待値法に基づき売上の 10%が返品されると見積もっており、返品率は 10%を超えない可能性が非常に高いと考えています。

IFRS 第 15 号 B21 項に従い、小売業者 A は返品が見込まれない商品についてのみ収益を認識します。販売する商品 1,000 単位ごとに、小売業者 A は、収益 CU45,000(CU50 × 商品 900 単位)、売上原価 CU36,000(CU40 × 商品 900 単位)、および返金義務に対する負債 CU4,500(販売価格の 10%)を認識します。また、予想される返品に対して CU3,600(CU40 × 商品 90 単位)の資産を認識します(売上原価に同額の調整を行います)。

### 論点

小売業者 A は、棚卸資産の減損を検討する際に、返品が予想される商品を考慮する必要があるでしょうか？

### ソリューション

はい。小売業者 A は減損に関して返品が予想される棚卸資産を考慮する必要があります。IFRS 第 15 号 B25 項は、資産を、当該商品の販売時の帳簿価額から当該商品の回収のための予想コストおよび予想される価値の下落を控除した額で当初測定することを要求しています。資産として計上される金額は、返金負債の変動および資産の減損を示す可能性のある状況の変化について、見直さなければなりません。

返品時に返品された商品の価値が減少している(またはゼロになる)と当該企業が予想する場合、資産が直ちに減損処理される可能性があります。例えば、棚卸資産が返品される時点で期限切れになると予想される、または返品される時点で棚卸資産が「季節外れ」になると予想されることから、原価以下の販売または廃棄が必要となる可能性がある場合、こうしたことが起こります。

## 6.7 減耗に対する棚卸資産引当金

### 前提

小売業者 B は盗難やその他の損失を通じて減耗を経験しています。実績によれば、全在庫の約 0.5%が減耗の対象であることを示しています。

### 論点

小売業者 B はどのように減耗を会計処理すべきでしょうか？

### ソリューション

棚卸資産は、原価と正味実現可能価額とのいずれか低い方の金額で測定します [IAS 第 2 号第 9 項]。発生した減耗は売上原価として会計処理しなければなりません。経営者は実際の数量に基づいて棚卸資産を測定しなければならず、その数値は最後の実地棚卸以降に発生した減耗を反映するように減額しなければなりません。したがって、減耗は最後の実地棚卸以降に発生した減耗を反映して見積もらなければなりません。企業は、見積もられた減耗が IAS 第 1 号第 125 号で要求される追加開示を必要とする重要な見積りであるかどうかを検討しなければなりません。

## 6.8 棚卸資産の評価—後発事象の検討

### 前提

C 社は、特定の部品を大手自動車メーカーに供給しています。同社は、期末日現在、帳簿価額 CU1 百万の当該部品の棚卸資産を保有していました。しかし、期末日後に自動車メーカーが一部のモデルチェンジを行ったため、棚卸資産が陳腐化しました(部品は別のモデルへ転用することができませんでした)。

### 論点

C 社は、期末日現在、棚卸資産に対して引当金を認識すべきでしょうか？

### ソリューション

企業は、貸借対照表日に既に存在していた状況について、期末日後により有用な情報を入手したかどうかを判断しなければなりません[IAS 第 10 号第 3 項]。これは、修正を要する情報と修正を要しない情報を区別するためであり、判断および事実と状況の分析が必要です。IAS 第 10 号は、貸借対照表日に認識された金額の修正を要する事象の例を示しています。このような例の一つは、IAS 第 10 号第 9 号(b)に記載されている貸借対照表日後における棚卸資産の販売状況で、貸借対照表日における正味実現可能価額の情報を提供する例とされています。報告日時点に把握していたものより有用な情報がその後に入手された場合には、報告日後に正味実現可能価額の評価を見直さなければなりません。

この場合、企業は、モデルチェンジを行うという自動車メーカーの決定が報告期間の末日時点で存在した条件であったかどうかを評価しなければなりません。その評価を行うに当たり、企業は、モデルチェンジを行うという顧客の決定が報告日時点で入手可能な情報に基づくものであり、そのため、そのモデルチェンジが貸借対照表日後まで完了しなかったとしても、報告期間の末日時点で合理的に予想できたかどうかを検討しなければなりません。その場合、引当金は期末日現在の棚卸資産の帳簿価額に反映されることになります。企業がモデルチェンジを合理的に予想できなかった場合、そのモデルチェンジは修正を要しない後発事象となります。顧客の計画が仕入先企業によって予測できたかどうかの判断が必要となる可能性があります。棚卸資産への影響は、重要な範囲での開示が必要になると考えられます。

# 6.9 企業結合で取得した棚卸資産

## 前提

小売業者 A は、企業結合において小売業者 B を取得します。小売業者 B は、多数の店舗で重要な水準の棚卸資産を保有しています。

## 論点

小売業者 B の棚卸資産は、購入価格の配分(パーチェス・プライス・アロケーション)の際にどのように測定されるでしょうか？

## ソリューション

IFRS 第 3 号は、企業結合で取得した棚卸資産を公正価値で測定することを要求しています。製品在庫の公正価値は、正味実現可能価額(すなわち、棚卸資産の見積販売価格から、(i)処分コストと(ii)販売努力に対する合理的な利益引当金の合計額を控除したもの)を決定することによって測定されますが、これが出口価格に相当するためです。これは、棚卸資産の小売市場における顧客への販売可能な価格か、卸売市場からの購入可能な価格を参照し、在庫品目と比較可能な在庫品目との間での状態および場所の差異について調整することによって測定することができます。概念上、公正価値測定は、小売価格に(下方)調整を行う場合も、卸売価格に(上方)調整を行う場合も同じになります。必要となる主観的な調整の金額が最も少ない価格を公正価値測定に用いるべきです[IFRS 第 13 号付録 B B35 項(f)]。

仕掛品在庫は製品在庫と同様に測定されますが、見積販売価格は、製造工程を完了させるためのコストおよびその努力に対する合理的な利益引当金についてさらに減額されます。原材料在庫は、一般的に、市場参加者が棚卸資産に対して現在支払うと考えられる価格に基づいて測定されます。原材料の市場参加者価格は、一般的に、特に最近購入した在庫については、被取得企業の帳簿価額にすでに反映されています。

企業結合で取得した棚卸資産について公正価値で認識される金額は、一般に、企業結合前に取得された企業によって認識される金額よりも高くなります。企業が製品を製造する別の企業を買収する場合は、これに該当する可能性が高いと考えられます。しかし、小売業者 A が小売業者 B を買収する場合、取得原価の調整を決定するためには、他の要素について注意深く検討する必要があると考えられます。例えば、在庫期間が短い棚卸資産(生鮮食品など)の場合、一般的に、将来の販売努力はあまり行われません。したがって、取得原価と最終的な販売価格との差額の相当部分は、販売努力に対する「合理的な利益引当金」と考えられ、そのため、取得原価による帳簿価額は公正価値に近似する可能性があります。

# 6.10 開発コストの資産計上

## 前提

C社は、洗剤の製造業者であり、消費者が衣服の洗濯にかける時間を大幅に軽減するための新技術の開発に多大なコストが発生しています。

## 論点

C社で発生した開発コストは、無形資産として資産計上されるでしょうか？

## ソリューション

開発活動は、IAS 第 38 号において、「商業ベースの生産または使用の開始前における、新規のまたは大幅に改良された材料、装置、製品、工程、システムまたはサービスによる生産のための計画または設計への、研究成果または他の知識の応用をいう。」と定義されています。

IAS 第 38 号第 57 項では、開発コストは、企業が次のすべてを立証できる場合に、かつ、その場合にのみ、無形資産として資産計上しなければならないと規定しています。

- (a) 使用または売却に利用できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性
- (b) 無形資産を完成させて、使用するかまたは売却するという意図
- (c) 無形資産を使用または売却できる能力
- (d) 無形資産が可能性の高い将来の経済的便益をどのように創出するのか。とりわけ、企業が、当該無形資産の産出物または無形資産それ自体についての市場の存在や、無形資産を内部で使用する予定である場合には、当該無形資産の有用性を立証できること。
- (e) 開発を完成させて、無形資産を使用するかまたは売却するために必要となる、適切な技術上、財務上およびその他の資源の利用可能性
- (f) 開発期間中の無形資産に起因する支出を信頼性をもって測定できる能力

無形資産の認識規準を満たすためには、無形資産は、識別可能、かつ特定の製品またはプロジェクトに起因するものでなければなりません。経営者は、認識する個々の無形資産から流入するであろう将来の経済的便益を識別できなければなりません。経営者が個別の製品またはプロジェクトを識別できない場合、無形資産の認識規準を満たすことはできません。

C社は、規準を満たした後にコストを資産計上しなければなりません。規準を満たす時点を決定することは、時として困難です。企業は、コストの資産計上規準が満たされているかどうか、またいつ満たされたかを決定するために、開発の「ステージ・ゲート」プロセスを上記の規準にマッピングする必要があります。

その過程で、C社は研究コストと開発コストを明確に区別することも必要だと考えられます。IAS 第 38 号は、「研究」を、「新規の科学的または技術的な知識および理解を得る目的で実施される基礎的および計画的調査」と定義しています。研究コストは発生時に費用計上しますが、これは、プロジェクトの研究局面においては、企業は、可能性の高い将来の経済的便益を創出するであろう無形資産が存在することをまだ立証できないためです。

プロジェクトが無形資産としての認識規準を満たす前に発生した費用は、発生時に費用計上しなければなりません。以前に償却されたコストは、プロジェクトが資産を認識しなければならない段階に達した場合でも、無形資産の一部として復活させることはできません。

# 6.11 ブランドの耐用年数

## 前提

A 社は、高級品を販売しており、その商品ラインナップのために 2 つの香水のブランドを買収しました。

- ・ 時代を超えた名品で、何十年にもわたり主力商品となってきた香水。
- ・ 新たに有名になった音楽スターにちなんで名付けられ、本人がそのプロモーションとマーケティングに積極的に関わってきた新しい香水。

## 論点

無形資産は、各ブランドについて認識されています。C 社は、耐用年数を確定できないものとしてブランドを会計処理すべきでしょうか？

## ソリューション

無形資産は、関連するすべての要因の分析に基づいて、無形資産が企業への正味のキャッシュ・インフローをもたらすと期待される期間について予見可能な限度がない場合には、耐用年数を確定できません [IAS 第 38 号第 88 号]。この場合、個々の香水について個別に考慮される要因には、以下のものが含まれます。

- ・ そのブランドを支援するという企業のコミットメント。
- ・ そのブランドが、短期的なファッショや市場のトレンドによって支えられたものではなく、長期にわたる成功によって証明された長期的な可能性を持っている度合い。
- ・ そのブランドの商品が事業環境の変化に対して耐性を有する度合い。その商品は、例えば法的、技術的、競争的な環境の変化に耐えられるものでなければなりません。

時代を超えた名品のブランドは、耐用年数を確定できない可能性が高いと考えられます。そのブランドは、何十年にもわたり市場で成功を収めてきたことにより、すでにその長期性を証明しています。

新たに有名になった音楽スターにちなんで名付けられた香水は、そのスターの人気に結びついている可能性が極めて高いため、そのブランドがそのスター本人の寿命、またはメディアで取り扱われる期間を越えて存続するかどうかを評価することは困難です。また、新商品であり、その長期性は証明されていません。このブランドの耐用年数を確定できない可能性は低いと考えられます。

耐用年数を確定できない無形資産は、事象および状況が、耐用年数を確定できないという仮定を依然として裏付けているかどうかを確認するために、毎年見直しを行わなければなりません。その裏付けがない場合には、耐用年数を確定できないものから確定できるものに変更し、IAS 第 8 号に基づく見積りの変更として会計処理しなければなりません [IAS 第 38 号第 109 号]。

## 6.12 広告宣伝費およびカタログ

### 前提

B 社は、既存顧客および潜在顧客に郵送する年間カタログを通じて宣伝を行っています。

### 論点

B 社は、作成済だがまだ送付されていないカタログに関して資産を認識できるでしょうか？

### ソリューション

通信販売カタログの主要な目的は、流通ネットワークを作り出すことではなく、顧客に商品を宣伝することです。通信販売カタログは広告宣伝活動の一例であり、資本計上することはできません[IAS 第 38 号 BC46G 項]。さらに、製品のカタログが他の手段(テレビ、インターネット、企業のウェブサイトなど)を通じてマーケティングされた場合、このマーケティングをプロデュースし策定するためのコストは、直ちに費用計上されなければなりません。ただし、その支出がまだ受け取っていないサービス(例えば、プリペイド広告)に関する場合には、そのサービスを受け取るまで貸借対照表において前払金が認識されることになります。

企業は、制作済だがまだ発表していない広告宣伝に関して資産を認識すべきではありません。広告宣伝を発表した結果として企業にもたらされる可能性のある唯一の経済的便益は、それが強化または創出するブランドまたは顧客との関係の結果として企業にもたらされる可能性のある経済的便益と同じです。企業は将来の広告宣伝または販売促進活動に関して受け取った財またはサービスを、資産として認識してはなりません[IAS 第 38 号 BC46B 項から BC46C 項]。

広告宣伝および販売促進活動はブランドまたは顧客との関係を強化または創出し、それらが次には収益を生みます。広告宣伝または販売促進活動を行うために取得された財またはサービスには、それらの活動を行う以外の目的はありません。これらの財またはサービスの唯一の便益は、ブランドまたは顧客との関係の開発または創出であり、それらが次には収益を生みます。自己創設したブランドまたは顧客との関係は、無形資産として認識されません。

## お問い合わせ先

PwC Japan グループ

<https://www.pwc.com/jp/ja/contact.html>



PwC Japan グループは、日本における PwC グローバルネットワークのメンバーファームおよびそれらの関連会社(PwC あらた有限公司責任監査法人、PwC 京都監査法人、PwC コンサルティング合同会社、PwC アドバイザリー合同会社、PwC 税理士法人、PwC 弁護士法人を含む)の総称です。各法人は独立した別法人として事業を行っています。複雑化・多様化する企業の経営課題に対し、PwC Japan グループでは、監査およびアシュアランス、コンサルティング、ディールアドバイザリー、税務、そして法務における卓越した専門性を結集し、それらを有機的に協働させる体制を整えています。また、公認会計士、税理士、弁護士、その他専門スタッフ約 9,400 人を擁するプロフェッショナル・サービス・ネットワークとして、クライアントニーズにより的確に対応したサービスの提供に努めています。

PwC は、社会における信頼を構築し、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)とされています。私たちは、世界 156 カ国に及ぶグローバルネットワークに 295,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は [www.pwc.com](http://www.pwc.com) をご覧ください。

本報告書は、2021 年 11 月に発行した『IFRS issues and solutions for the consumer markets industry』を翻訳したものです。翻訳には正確を期しておりますが、英語版と解釈の相違がある場合は、英語版に依拠してください。

日本語版発刊年月：2022 年 7 月

©2022 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.