

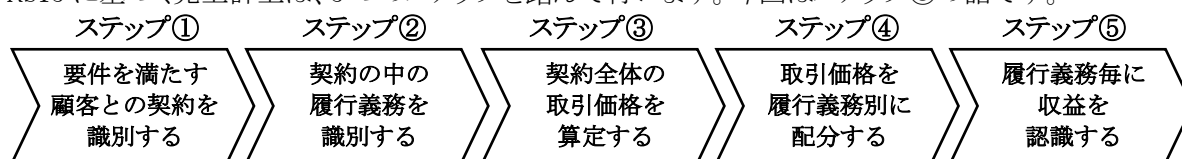


KOISHIKAWA (THAILAND) CO., LTD.
代表取締役社長 日本国公認会計士 長澤 孝人

売上の新会計基準 IFRS15

売上に関する新しい国際会計基準 IFRS 第 15 号について連載しています。日本でも、この 3 月末に日本版 IFRS15 と呼ばれている「収益認識会計基準」及び「収益認識会計基準適用指針」が確定しました。タイで現在 NPAEs 基準を適用している会社でも、日本の親会社が上場企業である場合には、当該日本版 IFRS15 の適用によって、近い将来影響を受けることになりますので、今から知っておいていただければと思います。

IFRS15 に基づく売上計上は、5 つのステップを踏んで行います。今回はステップ③の話です。



■ 契約全体の取引価格を算定する(ステップ③) ■

前回のステップ②は、顧客との契約上どのような「履行義務」があるかを特定し、売上の計上単位を決めることでした。契約の中で定められている複数の履行義務の括り方または分け方によって、売上計上単位が変わってしまいます。

簡単に言えば、1 枚の請求書を 1 回の売上として計上することが認められないケースが出てきます。そうすると当然、会社の経理部門以上に、売上額が業績評価に直結する営業部門が非常に困ります。今まで当たり前だった売上の計上が、新しい会計基準が適用されて認められなくなったからと言って、すぐ理解を得られるはずがありません。新会計基準の導入に併せて業績評価基準も見直すことができれば、社内的に説得力はあると思いますが、日本企業が経理マターと人事マター同時に対応できるかと言うと、普通期待できないでしょう。ステップ②は、各社で問題になると容易に想像ができます。

そのような現実問題を乗り越えて、履行義務がどうにか決まったら、次はステップ③として、取引価格は全体でいくらなのかを決めます。履行義務に金額配分するステップ④の前段階として、配分する基となる金額の総額を算定します。これは単純に契約金額自体でよいかと言うと、必ずしもそうではありません。IFRS15 において、取引価格(Transaction Price)とは、「物品またはサービスの顧客への移転と交換に、企業が権利を得ると見込む対価の額(VAT 等、第三者のために回収する額は含めない)」と定義されています。一見普通の定義に見えますが、「見込む(expect)」という点が実務上大変曲者です。

取引価格を算定する際には、次の(1)から(5)の全ての影響を考慮する決まりになっており、そこに見積りが必要になってきます。

- (1) 変動対価
- (2) 変動対価の額に関する不確実性(日本版 IFRS15 では(1)に含む)
- (3) 契約における重要な金融要素
- (4) 現金以外の対価
- (5) 顧客に支払われる対価

■ 変動対価 ■

(次回に続く)

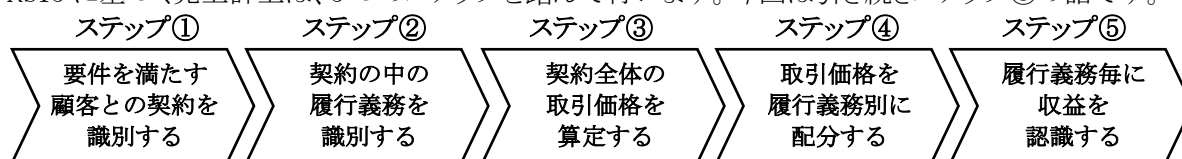


KOISHIKAWA (THAILAND) CO., LTD.
代表取締役社長 日本国公認会計士 長澤 孝人

売上の新会計基準 IFRS15

売上に関する新しい国際会計基準 IFRS 第 15 号について連載しています。日本でも、日本版 IFRS15 と呼ばれる「収益認識会計基準」及び「収益認識会計基準適用指針」が公表され、2021 年 4 月から適用が開始されます。タイで現在 NPAEs 基準を適用している会社でも、日本の親会社为上場企業である場合には、当該日本版 IFRS15 の適用によって、近い将来影響を受けることになりますので、今から知っておいていただければと思います。

IFRS15 に基づく売上計上は、5 つのステップを踏んで行います。今回は引き続きステップ③の話です。



■変動対価(続き)■

変動対価は、条件付きで取引価格に含めることができます。言い換えれば、条件を満たさない変動対価は売上に含めることができません。その条件とは、変動対価の不確実性が将来解消される時に、それまでに計上された収益について、著しい減額が発生しない可能性が高くなければならないということです。要は変動対価のうち、将来大きく減額されることがないと見込まれる範囲でのみ売上計上が認められます。

著しい減額が発生しない可能性が高いかどうかを判定するに当たっては、減額される確率と減額の程度の両方を考慮しなければなりません。以下の場合には、収益が減額される確率または減額の程度を増大させる可能性があるため、変動対価の一部または全部について売上計上が認められなくなります。

【収益が減額される確率または減額の程度を増大させる可能性のある要因】

- (1) 市場の変動性または第三者の判断もしくは行動等、対価の額が企業の影響力の及ばない要因の影響を非常に受けやすいこと
- (2) 対価の額に関する不確実性が長期間にわたり解消しないと見込まれること
- (3) 類似した種類の契約についての企業の経験が限定的であるか、または当該経験から予測することが困難であること
- (4) 類似の状況における同様の契約において、幅広く価格を引き下げる慣行または支払条件を変更する慣行があること
- (5) 発生し得ると考えられる対価の額が多く存在し、かつその考えられる金額の幅が広いこと

後日の値引き慣行がある業界が多いタイの日系企業は、主に上記(4)によって、変動対価の分析・整理と経理上の対処が必要になると考えます。

1. 価格値引きのケース(変動対価の見積りに特段制約がない場合)

- ・ A 社は、製品 x を 1 個 100 千円で 1,000 個販売する契約を顧客と締結 (計 100,000 千円)。
- ・ A 社は、過去の慣行に基づき、また、当該顧客との関係を維持するため、価格の引下げを行うことを見込んでいる。したがって、この契約における対価は変動対価である。

- ・ A 社は、変動対価の額をより適切に予測できる方法として、期待値による方法を選択。
- ・ A 社には製品 x について約 20% の価格の引下げを行った過去のデータがある。20% を超える引下げを行ったことはなく、A 社は現在の市場環境でも 20% の引下げで十分であると判断。
- ・ 変動対価は 80,000 千円 ($@100 \text{ 千円} \times (100\% - 20\%) \times 1,000 \text{ 個}$) と見積った。

- ・ A 社は、製品 x 及び現在の市場環境について十分な経験を有している。
- ・ A 社は、自社の影響力の及ばない範囲で不確実性は若干あるが、短期間で解消されると予想。
- ・ A 社は、変動対価の不確実性が将来解消される時点までに計上された収益について、著しい減額は発生しない可能性が高いと判断。
- ・ 結論として、製品 x が顧客に移転された時に 80,000 千円を売上として認識。

- ・ A 社は、変動対価の額をより適切に予測できる方法として、期待値による方法を選択。
- ・ 製品 x は陳腐化のリスクが高い。A 社には、類似製品 y について 20%から 60%の幅で価格の引下げを行ったデータがある。現在の市場環境を勘案すると、製品 x については 15%から 50%の幅で引下げが必要となる可能性があると判断。
- ・ A 社は、40%の値引きを行うと見込み、変動対価は 60,000 千円 ($100 \text{ 千円} \times (100\% - 40\%) \times 1,000 \text{ 個}$)と見積った。

- ・ A 社は、変動対価の額は自社の影響力の及ばない要因(陳腐化のリスク)の影響を受けやすく、製品 x を流通させるためには大幅な価格の引下げが必要となる可能性が高いと予想。
- ・ A 社は、変動対価の不確実性が将来解消される時点までに計上された収益について、著しい減額は発生しない可能性が高いとは判断できない。
- ・ 結論として、60,000 千円の変動対価は取引価格に含めることはできない。売上は認識不可。

- ・ 変動対価は 50,000 千円 ($@100 \text{ 千円} \times (100\% - 50\%) \times 1,000 \text{ 個}$)と見積る。
- ・ A 社における類似製品における過去の値下げ実績は、当時の市場と整合的なものであった。現在の市場環境においては、50%の値引きであれば、変動対価の不確実性が将来解消される時点までに計上された収益について、著しい減額は発生しない可能性が高いと判断できる。
- ・ 結論として、製品 x が顧客に移転された時に 50,000 千円を売上として認識。

[illegible][illegible]

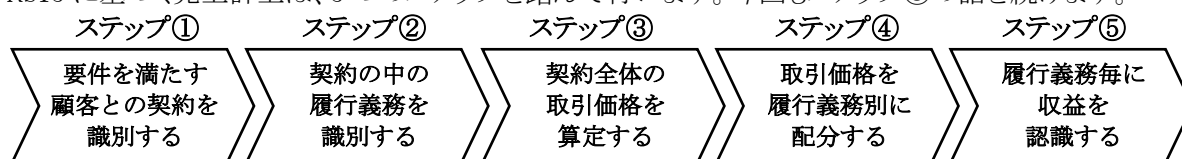


KOISHIKAWA (THAILAND) CO., LTD.
代表取締役社長 日本国公認会計士 長澤 孝人

売上の新会計基準 IFRS15

売上に関する新しい国際会計基準 IFRS 第 15 号について連載しています。日本でも、日本版 IFRS15 と呼ばれる「収益認識会計基準」及び「収益認識会計基準適用指針」が公表され、2021 年 4 月から適用が開始されます。タイで現在 NPAs 基準を適用している会社でも、日本の親会社为上場企業である場合には、日本版 IFRS15 の適用によって、近い将来影響を受けることになりますので、今から知っておいていただければと思います。

IFRS15 に基づく売上計上は、5 つのステップを踏んで行います。今回もステップ③の話の続けます。



■変動対価(続き)■

3. 数量値引きのケース

①顧客との契約の分析

- A 社(12 月決算)は、製品 x を 1 個当たり 100 千円で販売する契約を顧客と締結。顧客が 1~12 月の 1 年間に 1,000 個以上購入した場合は、1 個 90 千円に遡及的に減額することを取り決めた。したがって、この契約における対価は変動対価である。

②変動対価の見積り

- A 社は、1~3 月の第 1 四半期に当該顧客に製品 x を 75 個販売。A 社は 12 月末までの購入数量は 1,000 個を超えないであろうと判断。
- 変動対価は 7,500 千円 (@100 千円×75 個) と見積った。

③変動対価の一部または全部を取引価格に含めることができるかどうか

- A 社は、製品 x 及び顧客の購入実績に関する十分な経験を有している。
- A 社は、変動対価の不確実性が将来解消される時点、つまり購入の合計額が判明する時までに計上された収益について、著しい減額は発生しない可能性が高いと判断。
- 結論として、第 1 四半期は 7,500 千円を売上として認識。

④変動対価の見直し

- A 社は、4~6 月の第 2 四半期の間に製品 x を当該顧客に 500 個販売。A 社は 12 月末までの購入数量は 1,000 個を上回ると見積り、1 個当たり 90 千円に減額することが必要になると判断。
- 結論として、第 2 四半期は本来の売上 45,000 千円 (@90 千円×500 個) から第 1 四半期の価格変更▲750 千円 (@▲10 千円×75 個) を差し引いた 44,250 千円を売上として認識。

見積った取引価格は、各決算日に見直します。

テラスグループ各社のサービスのご案内、各社の地図、月報購読・Q&A サービスのお申し込みはこちらから→ <http://www.tellusgp.com>



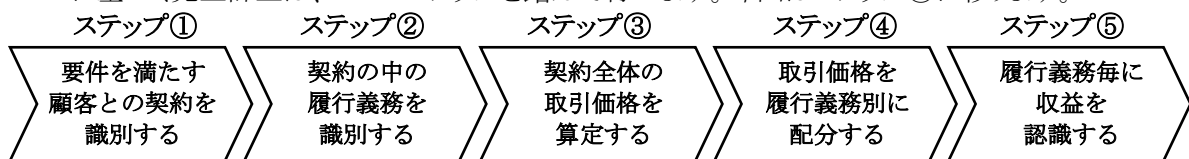
KOISHIKAWA (THAILAND) CO., LTD.

代表取締役社長 日本国公認会計士 長澤 孝人

売上の新会計基準 IFRS15

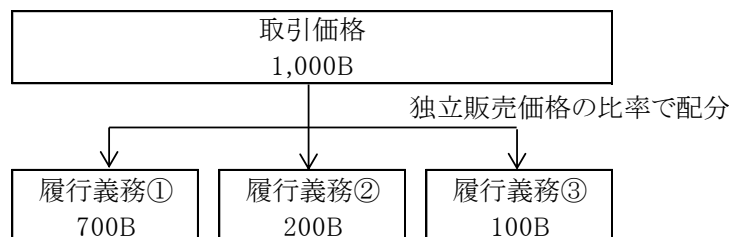
売上に関する新しい国際会計基準 IFRS 第 15 号について連載しています。日本でも、日本版 IFRS15 と呼ばれる「収益認識会計基準」及び「収益認識会計基準適用指針」が公表され、2021 年 4 月から適用が開始されます。タイで現在 NPAEs 基準を適用している会社でも、日本の親会社が上場企業である場合には、日本版 IFRS15 の適用によって、近い将来影響を受けることになりますので、今から知っておいていただければと思います。

IFRS15 に基づく売上計上は、5 つのステップを踏んで行います。今回はステップ④に移ります。



■取引価格を履行義務別に配分する(ステップ④)■

顧客との契約において、どのような履行義務 (Performance Obligation) があるかを特定するのがステップ②、取引価格 (Transaction Price) を算出するのがステップ③でした。ステップ④は、取引価格を各履行義務に配分する作業です。配分は原則として、取引開始日における「独立販売価格」の比率に基づいて行くと規定されています。したがって、独立販売価格の算定が必要になります。



独立販売価格 (Stand-alone Selling Price) は、「物品またはサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格」と定義されており、取引価格とは基本的に別物の概念です。契約上の価格または定価が独立販売価格になる場合もありますが、それらが独立販売価格であると決めつけてはならないと規定されています。独立販売価格もまた、見積りを行う必要があります。

まず、類似の状況や類似の顧客との間で観察可能な価格 (Observable Price) がある場合は、それを独立販売価格として用います。インターネット等で市場価格を確認できる物品販売やサービス提供であれば、容易に決めることができます。しかし普通は、観察可能な価格が存在する方が稀だと思います。IFRS15 では、物品またはサービスの独立販売価格を直接観察できない場合は、市場の状況、企業固有の要因、

顧客に関する情報等、合理的に入手できるすべての情報を考慮し、観察可能な入力数値を最大限利用して、独立販売価格を見積ると規定していますが、理屈はそうであっても現実的な指針とは言えません。そこで、独立販売価格の見積りに当たっては、以下の方法が例示されています。

【独立販売価格を直接観察できない場合の当該独立販売価格の見積方法】

(1) 調整した市場評価アプローチ

物品またはサービスが販売される市場を評価して、顧客が支払うと見込まれる価格を見積する方法。

(2) 予想コストに利益相当額を加算するアプローチ

履行義務を充足するために発生するコストを見積り、当該物品またはサービスの適切な利益相当額を加算する方法。

(3) 残余アプローチ

取引価格の総額から契約において約束した他の物品またはサービスについて観察可能な独立販売価格の合計額を控除して見積する方法。ただし、同一の物品またはサービスを幅広い価格帯で販売している場合(販売価格の変動性が大きい場合)、あるいは物品またはサービスを未だ独立して販売したことがない場合(販売価格が不確実である場合)のみ採用可。

この規定を見て、具体的にどのように見積めるのか理解できる方は普通いないと思います。結局実務上は、会社の営業が見積った独立販売価格が妥当と考える根拠を書類で示せるかどうか次第であり、各社それぞれにおいて個々のタイの監査人が納得できる見積方法、理論構成が必要になると考えます。

なお、取引価格の配分に当たり、値引きがある場合及び変動対価がある場合の規定があります。

値引きがある場合は、原則として契約におけるすべての履行義務に対して比例的に配分します。ただし、値引きがどの履行義務に対するものかについて観察可能な証拠があること等を条件として、特定の履行義務だけに配分することができます。

変動対価がある場合は、以下のいずれかに配分します。②または③の方法を採用する場合は、変動部分の支払条件が特定の履行義務を充足するための活動に個別に関連していること等の条件が付されています。

① 契約に含まれる履行義務のすべて

② 契約に含まれる履行義務のうち1つまたは複数の履行義務

③ 単一の履行義務に含まれる区別可能な1つまたは複数の物品またはサービス

契約において値引きと変動対価の両方が含まれている場合、基本的には値引きの配分方法よりも変動対価の配分方法を優先します。ただし、それらの性質によっては、変動対価の配分方法ではなく、値引きの配分方法を採用すべきケースもありえます。結局ここでも個々の監査人との調整が必要になると予想されます。

(次回に続く)



KOISHIKAWA (THAILAND) CO., LTD.

小石川会計事務所(経営管理及び監査業務)

ジェトロバンコクの講師が直接、貴社の経営管理・財務管理を指導いたします

今年のジェトロミニセミナーは、10月再開予定です。

代表者: 長澤 孝人(日本国公認会計士)

所在地: Room 2C, 1294 Sutthisan-Winitchai Road, Huay Kwang, Bangkok 10310(MRT スティサン駅徒歩1分)

連絡先: 091-739-4777 または nagasawa@koishikawa.co.th 会社案内: <http://koishikawa.p1.bindsite.jp/>

