

V

返品権付きの販売、製品保証、代理人など 契約コストの取扱いと 適用指針のポイント

有限責任 監査法人
公認会計士 松田 麻子

IFRS 15号「顧客との契約から生じる収益」には、契約に関連するコストの取扱いに関する規定が含まれている。また、規定の適用を容易にするために、14項目の適用指針が示されている。本稿では、契約コストの会計処理および適用指針の概要を解説する。

本稿で特に断りなく項番号を参照する場合、IFRS 15号のものを指す。なお、文中の意見に係る部分は、筆者の個人的な見解である。

契約コスト

ポイント

一定の要件をみたす契約獲得コスト、契約履行コストは資産化する。

(1) 契約獲得コスト(91項～94項)

IFRS 15号は、契約を獲得するために生じた増分コストが回収可能と見込まれる場合に、資産として認識することを求めている。ここで増分コストとは、契約を獲得するために生じたコストのうち、仮に契約が獲得されなかったならば発生しなかったであろうコストをいう。

たとえば、企業が特定のサービス契約を獲得した販売代理店に対して、契約締結日において、契約獲得額に応じた販売手数料を支払う場合を考える。販売手数料は、サービス契約の獲得がなかったならば発生しないコスト(増分コスト)であり、企業は、サービス契約の対価により、販売手数料の回収を見込んでいる。この場合の販売手数料は、契約を獲得するために生じた増分コストである。

り、回収可能と見込んでいるため資産化の対象となる。契約獲得コストであるが増分コストではない場合には、費用として処理する。ただし、契約の獲得可否にかかわらず顧客に請求できることが明らかである場合には資産化する。

なお、コストを資産化し償却する手続の負担が過大となる可能性に配慮して、資産化した場合の償却年数が1年以内である場合には、資産化せず費用計上を認める簡便法が定められている。

(2) 契約履行コスト(95項～98項)

契約を履行するためのコストは、次のすべての要件に該当する場合に資産化する。

- ・当該コストが、契約(または特定の予想される契約)に直接関連している。

- ・当該コストが、将来において履行義務の充足に使用される企業の資源を創出するかまたは増価する。
- ・当該コストが、回収されると見込まれる。

ただし、IAS 2号「棚卸資産」、IAS 16号「有形固定資産」、IAS 38号「無形資産」といった、他の基準を適用すべきコストについては、それぞれ他の基準を適用する。資産化される契約履行コストは、契約獲得コストと異なり増分コストであることを要しない。このため、契約獲得コストより広い範囲のコストが資産化の対象となり得る。

たとえば、サービス契約におけるセットアップ・コストが前記の要件のすべてを満たす場合、すなわち、契約の履行に必要で直接関連性があり、回収可能と見込まれるケースで、他の基準の適用範囲ではない場合には、セットアップ・コストを本基準に従い資産として認識することになる。

(3) 償却と減損(99項～103項)

資産化したコストは、資産に関連する財・サービスの移転に合わせて規則的に償却する。ただし、関連する財・サービスの移転のタイミングが変化した場合には、見積りを変更