

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

IFRS industry insights

IASB が収益認識に関する再公開草案を公表 – コンシューマー・ビジネス業界に関する洞察

再公開草案の公表は、まったく新しい収益認識基準書を開発するための次のステップであり、2010年6月に公表された当初の公開草案での提案についての広範なアウトリーチ活動と再審議を受けたものである。

2011年11月14日、国際会計基準審議会 (IASB) と米国財務会計基準審議会 (FASB) は、再公開草案 ED/2011/06「顧客との契約から生じる収益」(以下、「再公開草案(再 ED)」) を共同で公表した。再 ED の公表は、まったく新しい収益認識基準書を開発するための次のステップであり、2010年6月に公表された当初 ED での提案についての広範なアウトリーチ活動と再審議を受けたものである。根底にある概念的な基礎に変更はないものの、IASB と FASB (以下、合わせて「両審議会」) は、当初 ED における提案の多くについて細部を変更した。これらの変更の結果と財務諸表利用者にとっての収益に関する表示科目の重要性を考慮して、両審議会は、パブリック・コメントのために再 ED を公開することを決定した。コメント提出期限は、2012年3月13日である。本基準書案は、2015年1月1日より前に開始する事業年度から発効することではなく、IASB は早期適用を認めている。

本「IFRS industry insights」は、コンシューマー・ビジネス企業に影響を及ぼす可能性のある再 ED の内容を取り上げるとともに、これらの改訂された提案の潜在的な影響の評価に役立つ洞察を提供するものである。

顧客インセンティブ

コンシューマー・ビジネス企業は、様々なベンダー・アローワンス (vendor allowance) (例えば、棚代 (slotting fees) や、プロダクト・プレースメント¹ (product placement)) や顧客インセンティブ (例えば、リポート、クーポン、1つ購入すると1つ無料となる製品 (buy one get one free products)、顧客特典クレジットまたはポイント、契約更新オプション、将来の製品およびサービスに係る値引き、およびプライス・マッチング (price matching)) などを提供する場合がある。これらのインセンティブのいくつかには、追加的な財またはサービスを取得するオプションを含む場合がある。

これらのオプションが、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提供する場合 (すなわち、増分の権利)、再 ED はこれらのオプションが別個の履行義務を生じさせることを提案している。実質的に、当該顧客は将来の財またはサービスに対して企業に前払いをしており、企業はこれら将来の財またはサービスの移転時またはオプション権の消滅時に収益を認識する。

¹ 映画やテレビの番組内で、広告主の商品を使い、認知やイメージを高めようとする広告手法

別個¹の履行義務と考えられるインセンティブ(すなわち、オプション)を提供する
コンシューマー・ビジネス企業は、(オプションを含む)それぞれの履行義務に
対して、取引価格を独立販売価格の比率で配分することが要求される。オプ
ションについての独立販売価格が、直接に観察可能でない場合には、企業はそ
れを見積り、顧客がオプションの行使時に得るであろう値引きを以下の双方に
ついて調整したものに反映しなければならない。

・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

・オプションが行使されない可能性

改訂された提案は、実務的代替として、財またはサービスが当初の財または
サービスと類似している場合(例えば、契約更新オプション)には、企業は、提
供されると予想される財またはサービスおよびそれに対応する予想対価を参
照して、取引価格をその選択的な財またはサービスに配分することができるこ
とを示している。

コンシューマー・ビジネス企業は、(顧客インセンティブが重要な権利を構成す
る場合は)顧客インセンティブが契約中の履行義務の分析へ及ぼす影響につ
いて慎重に評価する必要がある。なぜなら、履行義務の識別とその後の取引
価格の配分は、収益認識時期や収益認識額に影響を及ぼす可能性があるた
めである。

設例

ある小売業者が、器具を CU1,000 で販売する契約を締結する。契約の一部と
して、小売業者は、当該特定顧客に、将来の翌月の同一製品の購入について
50%の値引きクーポンを提供する。小売業者は、季節的な販売促進の一環と
して、翌月の将来の購入について、10%の無料の値引きパウチャーを提供す
ることを地方紙において広告を掲載した。そのため、増分となる値引き(40%)
が重要な権利となる。小売業者は、増分となる値引きを器具の販売に係る契
約の中の別個の履行義務として会計処理することになる。取引価格の一部を
値引きクーポンに対する別個の履行義務に配分するために、小売業者は、パ
ウチャー行使の可能性を、70%であると見積る。そのため、小売業者は、値引
きクーポンの独立販売価格を CU280(オプション行使の可能性 70% × 販売価
格 CU1,000 × 増分値引き 40%)と見積った。小売業者は、取引価格 1,000 の
うち CU218.75(CU1,000 × [CU280 / (CU280 + CU1,000)])を値引きクーポ
ンに配分する。器具の販売と同時に支配が移転したと仮定すると、小売業者
は、CU781.25の収益を認識し、値引きクーポンに係る収益 CU218.75の認識
は、クーポンが失効するかまたは行使されるまで繰延べる。

返品権付きの販売

コンシューマー・ビジネス企業においては、様々な理由で、製品を返品する権
利とともに、製品の支配を顧客に移転することが一般的である。顧客が購入品
を返品する場合、顧客が返金、返品した品物の金額の次回購入時からの差引
き(store credit)、交換などの権利を得ることがある。再 ED は、企業は以下の
すべてを認識して返品権付きの製品の移転を会計処理しなければならないこ
とを提案している。

・企業が権利を得ることが合理的に確実な対価の金額(返品されると見込まれる製品を考慮して)での移転した製品の収益

・返金負債

・返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利である資産(および対応する売上原価の修正)

これは、現行のガイダンスと類似している。顧客による同種製品の交換は、返品とは考えられず、欠陥のある製品の返品は、改訂された提案における製品保証に関する要求事項によって評価される。

設例

ある企業は、60個のテレビセットをそれぞれCU200で販売する。各テレビセットの原価はCU100であり、企業の通常の商慣行では、製品を60日以内に返品して、全額の返金を受けることを顧客に認めている。取引価格を算定するため、企業は、権利を得ることとなる対価の金額の予測に最も役立つアプローチは、最も発生の可能性の高い金額(most likely amount)を使用することであると決定する。最も発生の可能性の高い金額を使用して、企業は製品の5%が返品されると見込む。企業は、テレビセット回収のコストには重要性がなく、返品された製品は利益を出して再販売できると見込んでいる。

製品の販売時点において、企業はCU11,400[CU200×57:3個(60×5%)のテレビセットが返品されるとの見込みに基づく]とCU5,700の売上原価[CU100×57個のテレビセット]を認識する。CU600(販売価格の5%またはCU200×3個のテレビセット)が返金負債として設定され、CU300(製品原価の5%またはCU100×3個のテレビセット)が返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利についての資産として認識される。返品の可能性は、その後の各報告日ごとに評価され、見積りの変動は、資産および負債に対して調整され、それに対応する調整を収益および売上原価に関して行う。

履行義務充足時点での収益認識

両審議会は、顧客が一時点で支配を獲得する場合についての提案された指標を修正し、一定の期間にわたって連続的に支配が移転しているかどうかを判断する際に企業が考慮すべき追加のガイダンスを提供することを決定した。

当初EDは、顧客への財またはサービスがいつ移転したかに関する判断に「支配(control)」概念を導入した。そのため、収益が認識される場合、それは、ある一時点(例えば、財の引渡し)で認識されることもあれば一定の期間にわたって連続的に(例えば、サービスの提供)認識されることもある。当初EDは、一時点における支配の移転の分析に関する特定の指標を提供し、支配は連続的に移転する場合もあり得ることを規定した。当初EDに関するコメントを受け、両審議会は、顧客が一時点で支配を獲得する場合についての指標案を修正し、一定の期間にわたって連続的に支配が移転しているかどうかを決定する際に企業が考慮すべき追加のガイダンス(企業が連続的に充足される履行義務の完全な充足までの進捗度を測定しなければならない方法の明確化を含む)を提供することを決定した。

再EDは、当初EDにおいて提案されたガイダンスのほとんどを繰越している。しかし、両審議会は、「支配」を明確に定義する代わりに「支配」概念を記述し、支配の指標から「財またはサービスのデザインまたは機能が顧客に固有のものである」を削除し、「所有のリスクおよび経済価値」を追加することを決定した。

顧客が財またはサービスの支配を獲得する指標には以下のものが含まれる。

- ・企業が資産について支払いを受ける現在の権利を有している。
- ・顧客が資産の法的所有権を有している。
- ・企業が資産の物理的占有を移転した。
- ・顧客が資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値を有している。
- ・顧客が資産を検収した。

セール・スルー契約 (sale through arrangements)

コンシューマー・ビジネス業界のある企業は、最終顧客 (end customer) への販売のために、他者 (例えば、販売業者 (dealer) や卸売業者 (distributor)) へ製品を引渡すセール・スルー契約 (sell through arrangements) を使用する場合がある。現行のガイダンスでは、収益は通常、製品が最終顧客に販売された時にだけ認識される (コンシューマー・ビジネス企業が売れ残った製品の回収または移転を行う能力がある場合は、その時点までは所有に伴うリスクと経済価値が移転しないかもしれないため)。

再 ED の提案では、企業は製品の支配がいつ移転するかを決定するためにセール・スルー契約の条件を評価することが必要となる。販売業者や卸売業者が、製品の支配 (裁量による返品権を含む) を有している場合、支配は製品が販売業者や卸売業者に引渡された時に移転する。現在の収益認識方針について、リスクと経済価値の移転規準だけを基礎としている企業は影響を受ける可能性がある。リスクと経済価値の移転は、支配が移転したかどうかの指標の1つであるが、改訂された提案は、検討が必要な追加的な規準を含んでいる。例えば、企業が販売業者や卸売業者に対して製品の返還を要求できる場合、または製品に対する支払いをする無条件の義務がない場合、支配は販売業者または卸売業者に移転していない。よって、収益は製品が第三者へ販売された時点でのみ認識される。

設例

あるコンシューマー・ビジネス企業が、最終顧客に販売される製品を1年間供給する契約を販売業者と締結する。当該企業は、売れ残った製品を他の販売業者へ販売する権利を有している。当該企業には追加的な義務はなく、製品が最終顧客へ販売された後は、販売業者に返品権はない。販売業者は、顧客に対する販売があるまでは企業に対して支払いを行う義務はなく、当該企業は売れ残った製品を他の業者へ販売する権利を有しているため、支配は移転していない。よって、収益は、製品が最終顧客へ販売された時点で認識することになる。

ライセンスおよびロイヤルティ

コンシューマー・ビジネス企業は、製造業を営む企業に対して、自らの知的財産 (例えば、ブランド名) を使用して製品を生産するライセンスを付与する場合がある。企業が顧客に対してライセンスを付与した場合、顧客が当該権利の支配を獲得し、使用し、それから便益を得ることができる時に企業が充足する履行義務に関する約束した権利を生じる。

再 ED は、認識する収益の累計額に追加的な制限を課しており、この金額は、企業が権利を得る事が合理的に確実な金額を超過してはならないとしている。

再 ED は、認識する収益の累計額に追加的な制限を課しており、この金額は、企業が権利を得ることが合理的に確実な金額を超過してはならないとしている。企業は、以下の規準の双方が満たされた場合に限り、充足された履行義務へ配分された対価に対する権利を得ることが合理的に確実になる。

・類似するタイプの履行義務について、企業が実績を有している(またはその他の企業の実績にアクセスできる等の他の証拠を有している)。

・企業の実績(またはその他の証拠)により、企業がその履行義務の充足と交換に権利を得る対価の金額が予測される。

上述の要求事項にかかわらず、再 ED は、企業が顧客に知的財産のライセンスを付与し、顧客のその後の財またはサービスの販売に基づいて変動する追加的な対価の金額を支払うことを顧客が約束している場合(例えば、売上ベースのロイヤルティ)には、企業は、不確実性が解消するまで(すなわち、顧客の事後の売上が発生するまで)は追加的な対価の金額に対する権利を得る事が合理的に確実ではない。

設例

ある企業が、顧客と5年間のライセンス契約を締結する。本契約のもとで、顧客は企業の知的財産を使用して製造し販売する各製品に対して CU1 を支払うことに同意する。顧客は各四半期末時点で、企業に対してデータを提供する。顧客へのライセンスの移転後は、企業に残る履行義務はない。

企業により認識される年間の収益累積額は、四半期売上高または使用ベースのロイヤルティ(usage based royalties)に制限されることになる。なぜなら、企業は売上が生じ不確実性が解消するまで、つまり売上の発生までは、売上高または使用ベースのロイヤルティに対する権利を有していることが合理的に確実でないためである。企業は、類似の契約の経験を有している場合があるが、本 ED は、知的財産のライセンス付与に係るロイヤルティに関して、顧客の事後の売上が発生するまでは、金額は合理的に確実ではないことを規定している。

権利の未行使(breakage)

コンシューマー・ビジネス業界における多くの企業が、顧客に対して、将来の財またはサービスの提供を受ける権利のために返金不能の前払を行う権利を提供し、それにより企業は財またはサービスを移転することを待機する義務を負っている。これらの取引の種類の中には、ギフトカード、商品券、予約販売における預託金が含まれる。当初 ED は、権利の未行使(例えば、ギフトカードの不使用)に関する特定のガイダンスを提供していなかった。再 ED は、企業にとって未行使が合理的に確実である場合には、企業は、見込まれる未行使の影響を、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すべきことを提案している。そうでなければ、企業は見込まれる未行使の影響を顧客が残った権利を行使する可能性がほとんどなくなった時に認識する。

一般的に、この未行使に関する提案された会計処理は、IFRIC 第13号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」を含む現行実務と首尾一貫している。小売業者は、一定の期間にわたって予想される権利未行使部分の影響を認識するために、未行使の時期と金額を見積るための十分な実績の情報を有していることが必要となる。

設例

ある企業は、2年で失効するCU100のギフトカードを販売しており、同様のギフトカードの実績の基礎（権利が行使されない部分の金額を10%のCU10と見積ること）は、企業にとって合理的に確実である。顧客は、製品をCU45で購入し、ギフトカードを使用する。企業はCU50（商品の移転によるCU45の収益にCU5[CU10×45/(100-10)]の権利未行使部分を加算）の収益を認識することになる。企業が当該ギフトカードに関する権利未行使の時期および金額が企業にとって合理的に確実ではなかった場合、企業は、ギフトカードが利用される可能性がほとんどなくなった時に権利未行使部分に対する収益を認識する。

製品保証(warranties)

多くのコンシューマー・ビジネス企業は、提供する製品やサービスとともに、製品保証を提供する。再EDは、以下を提案している。

・顧客が、企業から、製品保証を別個に購入する選択肢を有する場合、企業は、当該製品保証を別個の履行義務として会計処理しなければならない。そのため、企業は、製品保証サービスに対して収益を配分する。

・顧客が、企業から製品保証を別個に購入する選択肢を有さない場合、企業は、当該製品保証が、製品が合意された仕様に従っていることを保証することだけでなく、サービスを提供するもの（その場合、企業は、当該製品保証サービスを別個の履行義務として会計処理をする）でない限り、当該製品保証を費用を伴う引当として会計処理する。

製品保証に関して提案された会計処理は現行実務と類似しているが、コンシューマー・ビジネス企業は、他のサービスが製品保証に追加して提供されるものであるかどうかを注意深く検討する必要がある。

小売業者は、当該製品保証における要素を別個の履行義務として会計処理すべきであるかどうかを評価する必要がある。

改訂された提案は、第2の規準中の例外（その他のサービスを提供している場合）が適用されるかどうかを決定する際、企業は、法律で当該保証の提供が要求されているか、保証対象期間の長さ、企業が履行を約束している作業の内容を検討することを示している。製品保証に関して提案されている会計処理は現行実務と類似しているが、コンシューマー・ビジネス企業は、他のサービスが製品保証に追加して提供されるものであるかどうかを注意深く検討する必要がある。

設例

ある小売業者は、法律により要求される1年間の標準保証を対象とする製品保証と1年間の拡大保証を含む製品を販売する。製品保証の会計処理にあたり、小売業者は、当該製品保証における要素を別個の履行義務として会計処理すべきであるかどうかを評価する必要がある。標準的な1年間の製品保証は、追加的なサービスを提供しないため、小売業者は、この要素を費用を伴う引当として会計処理をしなければならない。拡大保証は、小売業者が製品の欠陥のある部分を交換するという保証に加え、（別個に購入可能な）別個のサービスを顧客に提供するものであるため、小売業者はこの要素を別個の履行義務として会計処理をしなければならない。そのため、小売業者は、取引価格を製品と拡大保証との間に配分することが要求される。拡大保証に配分された収益は、拡大保証期間にわたり認識される（すなわち、初年度に続く2年目の初日から）。

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 6,400 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)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 アドバイザリーサービスを、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 カ国を超える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 182,000 人におよぶ人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、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)およびそのネットワーク組織を構成するメンバーファームのひとつあるいは複数を含みます。デロイト トウシュ トーマツ リミテッド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。その法的な構成についての詳細は 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。