

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

収益認識プロジェクト – コンシューマー・ビジネス業界の会計に関する最新情報

2010年6月に、国際会計基準審議会(IASB)および米国財務会計基準審議会(FASB)の両審議会は、公開草案(ED)の形式の一連の提案を公表することにより、まったく新しい収益認識基準の開発に向けて大きく前進した。この提案は、コンシューマー・ビジネス業界における収益認識に重要な影響を与えるであろう。本EDの公表以降、両審議会は多数のアウトリーチを実施した。本EDの2010年12月15日に終了したコメント期間に、950以上の回答があり、その後、両審議会は、作成者、使用者および監査人を含む様々な業界からの関係者が含まれる円卓会議を主催した。コンシューマー・ビジネス業界のコメント提出者は、履行義務の充足、(前払いのうち)未行使部分(breakage)、不確実な対価、知的所有権のライセンス供与、保証の取扱いおよび契約コストを含む、本EDの多くの提案に対して懸念を示した。両審議会は、最近これらの項目を議論し、本EDの提案とは異なるいくつかの暫定合意を行い、さらなるアウトリーチ活動によるフォローアップをしている。

履行義務の充足

本EDは、顧客に約束した財またはサービスの支配を移転することにより履行義務を充足したときに、収益を認識することを要求している。コンシューマー・ビジネス業界のコメント提出者は、両審議会は、財またはサービスの支配がいつ顧客に移転するかを決定するためのガイダンスを開発すべきであるとコメントした。特に、多くのコメント提出者は、与えられた指標が、有形の製品の支配の移転を決定する際によりあてはまり、サービスの提供に対しては不十分なものであることを指摘した。コメント提出者は、両審議会にサービスに対する支配の移転の評価方法について明確にするよう求めた。

2011年2月、両審議会は、収益認識は、財およびサービスの両者において「支配(control)」概念に基づくべきであるが、財の支配の移転は、サービスの支配の移転と基本的に異なるものであるため、最終基準書には財およびサービスそれぞれに対する別個のガイダンスを含むべきであることを暫定的に決定した。すなわち、サービスの提供は、通常、時間の経過とともに発生するのに対し、財の支配の移転はある一定時点において発生する。両審議会は、顧客

コメント提出者は、両審議会に対して、サービスに対する支配の移転の評価方法について明確にするよう求めた。

が財の支配を獲得したことを決定する指標のリストに、「所有に伴うリスクおよび経済価値 (risks and rewards of ownership)」を追加し、「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 (the design or function of the good or service is customer specific)」を指標のリストから削除することを含み改訂を行うことを暫定的に決定した。これらの暫定的な決定に基づき、顧客が財の支配を獲得したかどうかを決定するために以下の指標が使用されることになる。

- ・顧客が無条件の支払義務を負っている。
- ・顧客が法的所有権を有している。
- ・顧客が物理的に占有している。
- ・顧客が物品の所有に伴うリスクおよび経済価値を有している。

両審議会はまた、履行義務が連続的に充足される場合、サービスの提供に対する収益の認識は時間の経過とともに認識することを暫定的に決定した。履行義務の連続的な充足は以下の場合に生じる。

- ・企業の履行が、当該資産が創造されるまたは強化されるにつれて、顧客が支配する資産を創造するまたは強化する (財の支配の移転に対するガイダンスと一貫している)
- ・企業の履行が、企業が代替的に使用できる資産を創造せず、さらに、以下のうち少なくとも 1 つを満たす。

—顧客が、企業が各タスクを履行するにつれて便益を享受する

—他の企業が、顧客に対する残りの義務を満たすことが要求される場合に当該他の企業は、現時点までに履行されたタスクを再履行する必要がない

—顧客都合の解約が可能な場合であっても、企業は、現時点までの履行に対する支払いを受ける権利がある

資産が組み立てられていくにつれて仕掛品を顧客が所有するカスタマイズされたサービス契約に対しては、当該サービスに関連する収益は、契約期間にわたって認識されることになる。

顧客が仕掛品を支配しないサービス契約に対しては、企業は、企業が代替的に使用できる資産を創造するかどうかを決定する必要がある。代替的に使用できる資産とは、企業がすぐに別の顧客に転用できる資産をいう。契約期間、資産の再設定に関連するコストの重要性、当該資産を他の顧客に販売するために提示することが必要と考えられる割引、当該資産を他の顧客に販売する際の (法律上の問題を含む) 企業に対する影響を含む、すべての事実と状況を考慮する必要があるであろう。当該資産を代替的に使用することはできないと判断した企業が、時間の経過とともに収益を認識するためには、上述した 3 つの規準のうち、1 つを満たさなくてはならない。

スタッフは、新たな規準の最初の 2 つに基づいて、支配の連続的な移転を生じさせる場合がある以下の設例を提供した (顧客が、仕掛品に対する支配を有さず、企業の履行は、企業が代替的に使用できる資産を創造しないことを仮定する)。

代替的に使用できる資産とは、企業がすぐに別の顧客用に転用できる資産をいう。

- ・各取引が進むにつれて、顧客が便益を享受するので、顧客に代わって取引を進ませる企業
- ・他の企業が期日までに提供された財の出荷を再履行する必要がないので、顧客のために配送サービスを提供する企業

企業が現時点までの履行に対する支払を受ける権利を有しているかどうかの評価においては、企業は、顧客が自己都合(すなわち、企業が約束どおりの履行をしないこと以外の理由)で終了させることができる場合であっても、現時点までになされた履行に対して企業へ補償することが意図される固定金額または変動金額に対する権利を有していなくてはならない。現時点までの履行に対する補償には、顧客が契約を解約する場合の企業の利得に対する潜在的損失の補償ではなく、企業のコストに合理的な利益マージンを加算した金額を回収するための支払いが含まれる。

別個の履行義務とみなされる財またはサービスの束を販売する企業にとっては、サービスの販売に対する別個のガイダンスを含めるという暫定的な決定は、サービスに対する収益の認識時点に新基準書が及ぼすであろう影響を限定的にすることに役立つであろう。

設例:

ある企業は、通常、製品と維持管理サービスを一体のパッケージ(bundled package)として、顧客に対して販売している。製品とサービスは別個の履行義務と考えられている。維持管理契約は、企業に顧客に対する日常的な維持管理を行うことを要求する。企業の維持管理サービスの履行は、他の顧客に移転される可能性のある資産を創造しないので、維持管理サービスは支配の連続的な移転のための提案された規準を満たす可能性が高い。さらに、顧客は、日常的な維持管理サービスが行われた際に、即時に便益を享受する。したがって、企業は、通常、契約期間にわたって、維持管理契約に関連する収益を認識する。

権利の未行使(Breakage)

本EDは、顧客のオプションに対する対価の配分に関するガイダンスを通して、権利の未行使に対するガイダンスを間接的に提供している。本EDは、オプションが顧客に対して、当該契約を締結しなければ顧客が受けることのない重要な権利を与える時のみ、当該オプションを別個の履行義務として会計処理をすることを要求している。本EDは、顧客のオプションに係る単独販売価格は見積られなければならない、その見積りは、顧客がオプション行使時に得るであろう(a)顧客がオプションを行使せずに受け得る値引きと(b)オプションが行使される可能性を調整した後の値引きを反映しなければならないことを示している。権利の未行使は、移転することが予定されているそれぞれの財またはサービスに帰属する対価の金額に反映されていることを理由に、将来の財またはサービスが移転される際に認識されることになる。しかし、本EDは、契約中に単一の履行義務が存在する場合の権利の未行使については取扱っていない。

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うける権利のために返金不能の前払を行う権利を与えている。これらの取引の種類の中には、ギフトカード、商品券や予約販売における預託金が含まれる。

コンシューマー・ビジネス業界におけるコメント提出者は、契約中に単一の履行義務だけが存在する場合(例:ギフトカードのみの販売)の権利の未行使(例:ギフト・カードの不使用)に関する具体的なガイダンスの提供を求めた。

2011年2月、両審議会は、企業が予想される未行使部分の金額を合理的に見積ることができる場合には、当該企業は、顧客により行使される権利のパターンに比例して予想される未行使部分の影響を収益として認識する。合理的に見積ることができない場合には、顧客が残りの権利を行使する可能性がほとんどなくなった時(remote)に、予想される未行使部分の影響を認識する。

暫定合意は、コンシューマー・ビジネス業界のために、権利不行使部分に対する会計処理を明確にし、現在の実務において受け入れることが可能なアプローチを示している。

この暫定な決定は、コンシューマー・ビジネス業界にとって、権利不行使部分の会計処理を明確にし、現在の実務において受け入れることが可能なアプローチを示している。時間の経過とともに予想される権利未行使部分の影響を認識するためには、小売業者は、未行使の時期と金額を見積るための十分な実績情報を有していることが必要となる。そうでなければ、配分された収益は顧客が残りの権利を行使する可能性がほとんどなくなった時に認識されることになる。

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における実績に基づき、権利が行使されない部分の金額を10%のCU10と見積る。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(商品の引渡しによる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を合理的に見積ることができなかった場合、企業は、ギフトカードが払い戻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。

不確実な対価(Uncertain consideration)

本EDは、企業が履行義務の充足と交換に受け取ることが見込まれる金額で収益を測定することを要求している。本EDは、期待値技法(expected value technique)(すなわち、確率加重平均アプローチ)を用いて、企業が受け取ることが見込まれる対価を見積ることを提案している。

ビジネス業界のコメント提出者は、期待値技法を用いて取引価格を見積ることは、すべての状況においては適切でない場合があり、適用するには過度に複雑すぎる場合があることに懸念を示した。たとえば、ある企業が2つの可能性のある対価の金額のうちの1つを受け取ることが確実な場合(すなわち、2つの対立する結果)など、期待値技法は、起こり得る結果を反映しないものとなる場合があり、それゆえ、意味のあるものとはならない。

両審議会は、企業が、当該金額を受け取ることが合理的に保証されていない場合を除き、充足された履行義務に配分された金額で収益を認識すべきことを暫定的に決定した。

2011年4月、両審議会は、企業は通常、期待値技法を用いて取引価格を決定することを暫定的に決定した。期待値技法を適用するに際して、企業はすべての起こり得るシナリオを識別することが要求される。企業が、期待値技法を使用するための情報を有していない、または起こり得る結果の分布が期待値技法の使用が取引価格の合理的な見積りを提供しないようなものである場合(例:2つの対立する結果)、企業は最善の見積の技法(best estimate technique)を使用して取引価格を決定する。

両審議会は、企業が、当該金額を受け取ることが合理的に保証されていない場合を除き、企業は充足された履行義務に配分された金額で収益を認識すべきことを暫定的に決定した。以下の場合、企業は金額を受け取ることが合理的に保証されていない。

- ・顧客は、契約を破棄することなく、追加的な対価の支払いを回避できる。
- ・企業に類似する契約についての実績がない。
- ・企業に実績があるが、その実績は契約の結果を予測しないものである。

ほとんどの状況において、期待値技法を要求する暫定合意は、期待値技法を適用するために必要な情報を有する小売業者に複数のシナリオを用いた取引価格の見積りを要求するであろう。これには、相当な判断が要求される可能性が高く、見積りに変更がある場合には、財務諸表のボラティリティを招く結果となるであろう。しかし、特定の状況において、最善の見積技法を使用することを認める暫定合意は、情報が欠如している場合または起こり得る結果が 2 つだけしかない場合の信頼性に欠ける見積りに関するコメント提出者の懸念を和らげるものとなるであろう。

企業は、別個のステップで、充足された履行義務に配分された収益に対する権利が合理的に保証されているかどうかを検討する必要がある。契約の条件および類似する契約についての実績の程度が、合理的に保証されているかという閾値を決定する際の主要な要素となるであろう。

設例:

ある企業は、顧客に対し、CU100,000 の固定金額の支払いと顧客の製品の利用度合いに基づき変動する追加金額の支払を要求する製品とサービスを販売する契約を締結する。企業は、通常、これらの種類の契約を顧客と締結する。固定金額に加えて、企業は 0、CU1,000、CU5,000、CU10,000 のどれかが支払われる機会を有している。実績情報に基づくと、企業は、これら 4 つの起こり得る結果が発生する可能性を、それぞれ 10%、30%、40%、20%と見積もっている。このケースにおいては、企業は、取引価格を $CU104,300 (CU100,000 + [(30\% \times 1,000) + (40\% \times 5,000) + (20\% \times 10,000)])$ と見積ることになる期待値技法を使用するだろう。この取引価格は、製品とサービスが別個の履行義務と考えられる場合、製品とサービスに対して配分されることになる。企業が受け取る追加的な金額が、単一の金額かゼロで変動しない場合、企業は通常、取引価格を決定するために最善の見積りの技法を使用する。充足された履行義務に配分された収益は、企業がその配分された金額を受け取ることが合理的に保証される場合のみ認識されることになる。

知的所有権のライセンス供与

本 ED は、企業の知的所有権のライセンス供与の会計処理方法に関するガイダンスを提供している。ライセンス化された知的財産権全体の支配を顧客に移転するライセンス供与（例：耐用年数期間全体にわたる独占的なライセンス供与）は、売却として扱われる。知的財産権を使用するライセンスを供与したが、ライセンス化された知的財産権全体の支配を顧客に移転しない（例：耐用年数未満のライセンス供与）企業は、当該ライセンス供与が独占的なものであるか、非独占的なものであるかを決定する必要がある。独占的なライセンス供与については、履行義務は、ライセンス期間にわたって消滅するので、収益もライセンス期間にわたり認識されることになる。

非独占的なライセンス供与については、履行義務はライセンスの移転のみに関連するものであるため、それゆえ、収益は、顧客が当該ライセンスを使用できる時に認識されることになる。

ライセンスおよびその他の使用権を供与することは、コンシューマー・ビジネス業界では一般的なものである。コンシューマー・ビジネス業界のコメント提出者は、独占権は、どちらの当事者が便益を支配しているかを決定する信頼できる証拠とはならないと述べた。コメント提出者は、独占権は企業の履行義務の性質に影響を及ぼさず、それゆえライセンスが独占的であるか否かにより異なる収益認識パターンを有することは直感に反するものであると指摘した。さらに、本 ED は、ライセンスの会計処理における一定の企業の現行実務の重大な変更を示している。

2011 年 4 月、両審議会は、最終基準書においては、独占的なライセンスであるか、非独占的なライセンスであるかを区別しないことを暫定的に決定した。両審議会は、企業が顧客に対してライセンスを供与する契約において、約束された資産はライセンスであり、当該ライセンスを供与する約束は、顧客の使用が可能となり、当該ライセンスから便益を享受できる際(すなわち、顧客が支配を獲得した際)に充足される単一の履行義務を表現することを暫定的に決定した。しかし、一定の状況においては、企業は、(a)ライセンスが契約中の他の履行義務から分離することができないこと、(b)契約が受け取ることが合理的に保証されない履行義務に配分された取引価格の金額を含んでいることを理由にライセンス収益を連続的に認識する。

独占的なライセンスと非独占的なライセンスを区別しないとする暫定的な決定は、多くのコンシューマー・ビジネス業界からのコメント提出者の懸念に対処するものとなるであろう。しかし、契約期間にわたり、連続的にライセンス収益を認識する状況もある。スタッフは、収益が契約期間にわたり連続的に認識される状況を例証するために次の設例を提供した。

設例：

ある企業は、顧客と5年間のライセンス契約を締結する。当該契約において、顧客は、企業の知的所有権を用いて製造し、販売する製品 1 つにつき CU1 を支払うことに合意する。企業が、ライセンス化された知的所有権を移転することにより履行義務を充足する時には、履行義務に配分された取引価格の金額を受け取ることが合理的に保証されないため、当該不確実性が解消されるまで将来のロイヤルティに関する収益を認識しない(顧客は、追加的な対価の金額の支払いを回避できる)。

企業は、顧客が製品を販売し、不確実性が解消された時に、CU1 のロイヤルティの支払いに対して収益を認識する。

製品保証

本 ED は、2 つのタイプの製品保証(すなわち、製品の潜在的な欠陥に対する補償を顧客に提供する「品質保証的な製品保証」と、製品が顧客に移転した後に生じる不良に対する補償を顧客に提供する「保険的な製品保証」)を区別している。「品質保証的な製品保証」は、顧客に対して約束された製品に加えて、サービスを提供するものではないため、別個の履行義務を発生させない。「保険的な製品保証」は、約束された製品またはサービスを移転する履行義務に加えて、保証サービスの履行義務を生じさせる。したがって、企業は、約束した財またはサービスと約束した保証サービスとの間で取引価格を配分する。

多くのコンシューマー・ビジネス業界からのコメント提出者が、この提案されたガイダンスのもとにおいては、保証付きで販売される財またはサービスに対して認識される収益の金額と時期は、単なる予想されるコストに対する負債ではなく、当初における収益の繰延べをもたらすものとなる懸念を表明した。企業

は、保証の種類を決定するために、時間がかかり、困難なプロセスとなる場合もあるが、各保証契約における具体的な契約条件を再検討することが必要となる。

2011年2月、両審議会は、顧客が保証を別個に購入できる選択権を有する場合、当該保証は別個の履行義務として会計処理をすることを暫定的に決定した。そうでない場合、当該保証が引き渡された品目が契約において特定されたものであることを保証するものであることに加え、サービスを提供するものでない限り、企業は当該保証を保証義務(コストの発生)として会計処理をすることになる。

両審議会の暫定的な決定は、コンシューマー・ビジネス業界のコメント提出者の懸念に対処し、通常、現行の実務と一貫する標準的な保証に対する会計処理をもたらすものとなるであろう。

契約コスト

本EDは、契約コストが他のIFRSに従って資産を生じさせる場合、または契約に直接関連し、将来、履行義務を充足するために使用される企業の資源を創出し、または資源の価値を増加させ、かつ回収が見込まれる場合、契約コストを資産化することを要求している。したがって、販売、マーケティング、宣伝および交渉のコストといった顧客との契約を獲得するために支払われた金額は、発生時に費用として認識される。

2011年2月に、両審議会は、見解を変更し、回収が見込まれる「増分コスト」は資産化することを暫定的に決定した。「増分コスト」とは、契約を獲得しなかったならば発生しなかった、契約の獲得に直接起因するコストである。したがって、顧客との契約を獲得しなかったならば発生していなかった販売コミッションおよびその他のコストは資産化される。その他のすべてのコストは、発生時に費用化される。資産が資産化されたコストに対しては認識され、財政状態計算書に表示され、規則的に事後に償却されることになる。

今後の展望

両審議会は依然として議論すべき数多くの論点を有している。最終基準書は、2011年末までに公表されることが予定されている。デロイトは、両審議会により重要な決定が行われる時には、定期的なアップデートを提供する。

最終基準書は、2011 年末までに公表されることが予定されている。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファーム各社(有限責任監査法人トーマツおよび税理士法人トーマツ、ならびにそれぞれの関係会社)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 アドバイザーサービス等を提供しております。また、国内約40都市に約7,000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)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指します。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。