

In depth

A look at current financial reporting issues



顧客との契約から生じる収益

収益基準が最終化

—新しい収益モデルに関する包括的考察

消費財・小売・流通業界＜補足資料＞

No. US2014-01 (supplement)
June 18, 2014
(Revised September 8, 2014*)

目次

概要.....	1
返品権.....	2
セル・スルー・アプローチ/ 委託販売契約.....	3
疑似仕向地 FOB.....	5
顧客インセンティブ.....	6
ロイヤルティ・プログラム.....	10
ギフトカード.....	11
ライセンスと フランチャイズ契約.....	12
製品保証.....	15
第三者のために回収する金額..	17
請求済未出荷契約.....	19

要点

2014年5月28日、米国財務会計基準審議会(FASB)と国際会計基準審議会(IASB)(以下、「両審議会」)は、長い間待たれてきた、収益認識に関するコンバージェンスされた基準を公表しました。所要の開示の大幅な増加により、ほぼすべての企業がある程度の影響を受けることになります。しかし、変更は開示のみにとどまらず、また企業に与える影響は業種や現行の会計実務によって異なります。

[In depth US2014-01](#)では、新収益基準に関する包括的な分析を提供しています。本補足資料では、新収益基準への移行に伴い、消費財・小売・流通業界に属する企業にとって最も重大な困難が生じる可能性のあるいくつかの領域を取り上げています。

概要

これまで消費財・小売・流通業界における収益に関する会計処理は、米国会計基準(US GAAP)においては複数の基準書、国際財務報告基準(IFRS)においては単一の収益基準および関連する解釈指針に準拠してきました。新収益基準では、収益認識のための新モデルを導入しています。消費財・小売・流通業界において、この新モデルが広範な影響を与えない側面もあるかもしれませんが、特定の領域においては重大な影響を与えるでしょう。特に、US GAAPで作成している企業に対してはより大きな影響を与えるかもしれません。たとえば、顧客インセンティブおよびロイヤルティ・プログラムを含む取引のいくつかの側面は、影響を受けるでしょう。

消費財・小売・流通業界における契約には当事者特有のものが多いため、新収益基準の適用にあたっては固有の事実および状況を十分に評価しなければなりません。

* 本 In depthは、2014年9月8日に改訂され、(1) 第三者のために回収する金額、および(2) 請求済未出荷契約の項目が追加されました。

返品権

返品権は、消費財・小売・流通業界において一般的に付与されるものであり、製品陳腐化保護、在庫ローテーション、下取り契約、あるいは契約の解約時に全製品の返品権などの形態をとる可能性があります。これらの権利の一部は、顧客または流通業者との契約に明記される場合がありますが、一方で、販売過程において含意されている場合、あるいは過去からの商慣行に基づく場合があります。

新モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>返品が予想される財については、収益は認識せずに、顧客に返金することが予想される金額を負債として認識しなければなりません。返金負債は、報告期間ごとに予想される返金の変動について見直さなければなりません。</p> <p>返金負債の決済時に顧客から財を回収する権利について資産および対応する売上原価の調整を認識しなければなりません。資産は、当初、販売した棚卸資産の原価から当該財の回収のための予想コストおよび当該財の価値の下落による影響を控除した額で測定されます。各報告期間末に、資産は予想の変化に基づき(必要に応じて)再測定されなくてはなりません。</p> <p>変動対価のガイダンスは、収益をどれくらい認識するのか決定するために適用されます。企業は、将来において重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と表記)範囲で、支配の移転時に、権利を得ると見込んでいる収益の金額を認識します。</p> <p>同じ種類、品質、状態および価格の別の製品との交換は、返品とはみなされません。欠陥のある製品の交換は、製品保証に関するガイダンスに従って検討されなければなりません。</p>	<p>将来の返品のコストを合理的に見積もることができる場合、収益は販売時に認識されます。返品は、過去の経験に基づいて見積もられ、売上高に対して引当金が計上されます。</p> <p>企業が潜在的な返品を見積もることができない場合、返品権が消滅するまで収益は認識されません。</p> <p>潜在的な影響</p> <p>新収益基準における製品の返品の会計処理は、US GAAP および IFRS における現行ガイダンスから概ね変更されていません。一部の消費財・小売・流通企業は、現在、返品を信頼性をもって見積もることができないために収益を繰り延べている可能性があります。新ガイダンスでは、確率加重アプローチまたは最も発生の可能性の高い結果のいずれかのうち、より適切に予測できる方法を使用し、返品による影響を見積もることを要求しています。受け取った対価は、重大な戻入れとならない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と表記)範囲で、不確実性が解消された時点で収益に含まれます。これによって現行のガイダンスに基づいた場合よりも収益認識が早まることになる可能性があります。</p> <p>現行の実務では、貸借対照表上、予想される返品の表示について多様性があります。新収益基準では、貸借対照表上、返品義務と返品される財に対する権利の両方を総額で反映すべきであることを明確にしておき、これによって現在の表示上の多様性が解消されると見込まれます。</p>	<p>売手が過去の確立している記録や他の関連する証拠に基づいて返品の水準を、信頼性をもって見積もることができることを条件に、通常、予想される水準の返品に関する引当金を控除して、収益は認識されません。現行の IFRS では、予想される返品について貸借対照表上の会計処理を定めていません。</p>

設例 1 – 独立した履行義務としての返品権

事例: ある小売業者は 1 個 100 ドルで 100 台の携帯電話を販売しています。携帯電話の原価は 50 ドルで、この販売には 180 日間の返品権が含まれます。小売業者は、過去の販売パターンに基づいて、10 台の携帯電話が返品されると見積もっています。この見積りを設定するにあたり、小売業者は期待値法を用いて、8 台の携帯電話が返品される確率を 40%、9 台の携帯電話が返品される確率を 45%、18 台の携帯電話が返品される確率を 15%と見積もっています。小売業者はまた、不確実性が解消される際に、この見積りに基づいて認識した収益の重大な戻入れとならない可能性が非常に高い (US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と表記) と結論づけています。小売業者は、この取引に関連する収益および予想される返品をどのように計上すべきでしょうか。

考察: 販売の時点で、9,000 ドルの収益 (100 ドル × 携帯電話 90 台) と売上原価 4,500 ドル (50 ドル × 携帯電話 90 台) が認識されます。(再販売可能な状態で返品されると仮定して) 予想される携帯電話の返品について 500 ドル (製品原価 50 ドル × 携帯電話 10 台) の資産が認識され、返金義務について 1,000 ドル (100 ドル × 携帯電話 10 台) の負債が認識されます。返品の可能性は、事後の各報告日に評価されます。見積りの変更により資産と負債に対する修正が行われ、負債の修正は収益に、資産の修正は売上原価に反映されます。

セル・スルー・アプローチ / 委託販売契約

セル・スルー・アプローチは、今日、流通業者との一部の契約において利用されているものです。このアプローチでは、流通業者が売れ残った製品を返品したり、古い在庫を交換したり、価格譲歩を受けることができるため、所有に伴うリスクと経済価値が移転していないと考えられ、製品が最終顧客 (消費者) に販売されるまで収益は認識されません。一部の企業では、買手 (販売業者または流通業者) が財の物理的占有を行うものの、すべてのリスクと経済価値を引き受けるわけではないという条件で委託販売契約を利用して製品を販売しています。

新モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>財またはサービスが顧客へ移転される時に収益は認識されるべきです。財またはサービスは、顧客が財またはサービスの支配を獲得した時に移転します。顧客は、財またはサービスの使用を指図し、その便益を得る能力を有している場合、財またはサービスの支配を獲得します。</p> <p>顧客が財またはサービスの支配を獲得したことを示す指標には以下のものが含まれます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業が資産に対する支払を受ける現在の権利を有している。 顧客が資産に対する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大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。 <p>買手が財の物理的占有をしているものの支配を獲得していない場合、製品は委託で保有されています。企業は委託で保有</p>	<p>セル・スルー・アプローチにおいて、収益は所有に伴うリスクと経済価値が最終顧客に移転した時点で認識されます。</p> <p>委託販売契約に従って受託者へ引き渡された財は売上とはみなされず、収益は認識されません。収益認識に関するその他のすべての要件が充足されている場合、実質的な損失リスク、所有に伴う経済価値、ならびに資産の支配が受託者へ移転された時点で、収益認識が適切となります。</p>	<p>物品の販売契約では、通常、次の条件が満たされる場合には、引渡時点で収益が認識されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 所有に伴うリスクと経済価値が移転した。 売手は、所有と通常結び付けられる程度の管理上の関与も実質的な支配も保持していない。 収益の金額を信頼性をもって測定できる。 経済的便益が顧客に流入する可能性が高い。 発生した原価を信頼性をもって測定できる。 <p>セル・スルー・アプローチにおいては、所有に伴うリスクと経済価値が最終消費者に移転した時点で収益が認識されます。</p> <p>委託販売に係る収益は、履行されるまで認識されません。委託販売による財の買手が売手のためにその物品を販売することを引き受けた場合、当該財が第三者へ販売されるまで売手によって収益は認識されるべきではありません。</p>

新モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>されている製品の収益を認識すべきではありません。委託販売契約の指標には以下が含まれます。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 所定の事象(最終顧客への販売など)が生じるまで製品を売手が支配している。 • 企業が製品の返還を要求するか、または移転することができる。 • 販売業者が、製品に対して支払う無条件の義務を有していない。 	<p>潜在的な影響</p> <p>セル・スルー・アプローチおよび委託販売契約における新収益基準の影響は、契約条件により異なるでしょう。新収益基準では、製品の支配がいつ顧客に移転したのかを判断するよう要求しています。たとえ契約条件に返品権が含まれているとしても、顧客または流通業者に製品の支配が移転した時点で(製品が最終顧客に移転される時点ではない)、収益は認識されます。予想される返品または価格譲歩は収益の金額に影響しますが、収益認識の時期には影響しません。従って、新収益基準において収益がより早期に認識される可能性があります。</p> <p>現行のガイダンスでは、支配の移転よりもむしろリスクと経済価値の移転に焦点を当てているため、一部の企業で収益認識の時期が変わる可能性があります。新収益基準においては、リスクと経済価値の移転は支配が移転されたか否かのひとつの指標ではありますが、追加の指標も考慮する必要があります。</p> <p>企業が、顧客または流通業者に製品の返品を要求できる場合(すなわち、コールの権利を有する場合)、支配はおそらく顧客または流通業者に移転していません。そのため、収益は製品が最終顧客に販売される時点で初めて認識されます。企業は、製品を在庫として認識し続け、顧客から受け取った支払を金融負債として計上します。</p>	

設例 2—セル・スルー・アプローチを用いた流通業者への製品販売

事例: ある消費者向け製品製造企業は、最終顧客へ製品を供給するために流通業者のネットワークを利用しています。流通業者には法的所有権が与えられ、受領時に製品に関する支払いが要求されますが、契約期間終了時点で売れ残った製品を返品することができます。一度製品が最終顧客に販売されると、消費者向け製品製造企業は製品についてさらなる義務を負わず、流通業者もさらなる返品権を有しません。消費者向け製品製造企業はどの時点で収益を認識するでしょうか。

考察: 収益は製品の支配が移転した時点で認識すべきであり、その判断にあたっては支配の移転に関する指標の分析が要求されます。流通業者は、物理的占有、法的所有権、資産に関する現在の支払義務、および財を返品するか否かについての決定権を有しており、これらは全て財が流通業者へ引き渡された時点で支配が移転したことを示す指標となります。支配が流通業者に移転していると判断して収益が認識される場合、消費者向け製品製造企業は予想される返品について負債を認識します。

注: 企業が受け取る対価が最終顧客へのセル・スルー価格(または返品の程度)によって決まる場合で、小売業者への移転時に支配が移転し収益が認識されると決定された場合は、変動対価のガイダンスが適用されます。

設例 3—製品の委託販売

事例: ある製造業者は、家庭用品を小売業者に委託販売しています(例: スキャン・ベース取引)。製造業者は、製品をレジに通すまで製品の権利を保持しています。小売業者は製品が販売されるまで製造業者に対する支払義務はなく、販売前の製品はすべて製造業者に返品することができます。また、製造業者は、顧客へ販売されるまで、販売前の製品を買い戻す、または他の小売業者に移転する権利を保持します。いったん製品が小売業者から消費者に販売されると、製造業者は製品についてさらなる義務を負わず、小売業者もさらなる返品権を有しません。製造業者はどの時点で収益を認識するでしょうか。

考察: 製造業者は、支配が小売業者へ引き渡された時点で収益を認識すべきであり、その判断にあたっては支配の移転に関する指標の分析が要求されます。小売業者は製品の物理的占有を有しますが、所有権も製造業者に対する無条件の支払義務もなく、また、製造業者は製品を買い戻す権利を維持します。そのため、支配は移転せず、製品が消費者に販売されるまで収益は認識されません。

疑似仕向地 FOB

消費財企業は、販売契約に「本船渡し」(FOB) 出荷条件が含まれ、顧客が出荷時に支配を獲得するような場合であっても、しばしば紛失または損傷した積荷について交換もしくは返金する商慣行があります。このような場合、顧客はあたかも出荷条件が仕向地 FOB であったのと同じ状況になります。所有に伴うリスクと経済価値は出荷時点で実質的に顧客に移転されていないため、現行ガイダンスのもとでは、積荷にかかる収益は顧客が製品を受け取る時点で認識されるでしょう。新収益基準の支配に基づくモデルでは、収益認識の時期が変化する可能性があります。

新モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>セル・スルー・アプローチで記載されているように、収益は、財またはサービスが顧客に移転する時点で認識されなくてはなりません。</p> <p>企業が財を移転しているものの出荷条件に基づき紛失または損傷のリスクを保持している場合、まだ履行されていない追加的な履行義務の存在を示唆している可能性があります。履行義務については、「顧客インセンティブ」の項目で詳述されています。</p>	<p>売手が、契約条件に従って行わなければならないことを実質的に遂行する(これは通常、引渡時に生じる)までは、財の販売にかかる収益は認識してはなりません。</p> <p>所有に伴うリスクと経済価値が実質的に顧客に移転される必要があります。売手が輸送時の損失リスクを負担することを商慣行としている場合には、財が最終顧客に引き渡されるまで収益は繰り延べられます。</p>	<p>セル・スルー・アプローチの項目で記載されているように、物品の販売契約では、通常、引渡時点で収益認識が生じます。</p> <p>疑似仕向地 FOB 条件がある場合、収益は、通常、財が買手に到着した時点で認識されます。これは、所有に伴うリスクと経済価値が、通常、その時点で移転するためです。</p>
<p>潜在的な影響</p> <p>新収益基準では、焦点がリスクと経済価値の移転から財の支配の移転へとシフトしているため、収益認識の時期が変わる可能性があります。支配が移転したか否かの指標は、事実および状況に基づいて評価される必要があります。例えば、財が仕向地 FOB の条件で出荷される場合であっても、顧客が輸送中に財を販売し、自己の顧客への引渡しに振り向ける能力を有する場合、出荷時に支配が移転する可能性があります。</p> <p>経営者はまた、支配が出荷時に移転する場合、出荷の条件が追加の履行義務を発生させるか否かを評価する必要があります。追加の履行義務の例としては、出荷および輸送時の損失リスクの補償があります。法的所有権の移転、企業の支払いを受ける権利、または財を振り向けるおよび販売する顧客の能力に基づき、売手の所在地から製品が出荷された時点で基礎となる財の支配が移転して収益が認識される可能性があります。出荷および輸送時の損失リスクにかかるもう一つの履行義務が存在するかもしれません。経営者は、それぞれの履行義務に対して取引価格を配分する必要があり、収益は履行義務がそれぞれ充足された時点で認識されることとなります(それらの時期は異なる可能性があります)。経営者は各取引の事実および状況に基づいて、これらの契約の影響を検討すべきです。</p>		

設例 4 – 疑似仕向地 FOB

事例: あるエレクトロニクス製造業者が、小売業者に薄型テレビを販売する契約を締結します。引渡条件は、出荷時 FOB です(テレビが運送業者に引き渡された時点で法的所有権が小売業者に移転します)。この製造業者は、テレビを配送するために第三者の運送業者を使用しています。この製造業者は、これまでの事業慣行として、テレビが配送中に損傷した場合には追加コストなしで交換品を小売業者に提供しています。

小売業者は、配送中はテレビを物理的に占有していませんが、出荷時点で法的所有権を有しているため、他者にテレビを販売することが可能です。また、製造業者は、出荷時点で他の顧客にそのテレビを販売することはできなくなっています。この製造業者は、配送中に損失リスクを保持しているという点で、独立した履行義務を有していますか。

考察: 製造業者は、2 つの履行義務を有していると結論づける可能性があります。一つはテレビにかかる履行義務、そしてもう一つはこれまでの事業慣行に基づきテレビ配送時の損失リスクを負担する履行義務です。製造業者は、出荷時には損失リスクにかかる履行義務を充足していません。顧客からの対価は、テレビおよび損失リスクを負担するサービスに配分しなければなりません。テレビにかかる収益は、出荷時(すなわち、支配の移転時)に認識されます。損失リスクに配分された収益は、履行が生じた時点で認識されます。

顧客インセンティブ

消費財・小売・流通企業は、多種多様な顧客インセンティブを提供します。小売業者は通常、顧客に対して、クーポン、販売時に発生するリベート、無料製品(「製品を1つ購入すると、もう1つが無料になる」)、価格保護または価格マッチングプログラムを提供します。消費者向け製品製造企業は通常、数量リベートや広告協賛金割引、市場開発割引、値下げ割引(売主製品の販売不振に対する補償)などの売主割引を提供します。また消費者向け製品製造企業は、小売業者に対して製品配置あるいは製品陳列料を提供します。現在、適用されるガイダンスにはさまざまなものがあり、顧客インセンティブに関する会計実務にも多様性があります。

顧客インセンティブは、いくつかの方法で収益認識の金額および時期に影響を及ぼす可能性があります。顧客インセンティブは、追加的な履行義務を生じさせることにより収益認識の時期に影響を及ぼす可能性があり、また、しばしば取引価格に変動可能性を生じさせることにより認識した収益の金額に影響を及ぼす可能性があります。新収益基準は、これらの領域に対応する特定のガイダンスを含んでいます。特に、変動対価に関するガイダンスは広範囲の顧客インセンティブに適用され、IFRS および US GAAP の下での既存のガイダンスとは異なるものとなります。

新モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>履行義務</p> <p>当収益基準は、契約におけるあらゆる約束した財またはサービスを識別し、個々の約束した財およびサービスを独立した履行義務として会計処理するかどうか決定することを企業に要求しています。</p> <p>履行義務は、別個の財またはサービスを顧客に移転するという契約における約束です。</p> <p>以下の両方に該当する場合には、財またはサービスは別個のものであり契約における他の義務からは区別されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 顧客がその財またはサービスからの便益を、それ単独でまたは他の資源と組み合わせ得ることができる。かつ、 財またはサービスは、契約における他の財またはサービスから分離可能である。 	<p>以下の要件は、複数要素契約に含まれる要素が区分して会計処理されるかどうかを決定するために考慮されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 引き渡された項目が、単独で顧客に対して価値を有する。 既に引き渡された項目について一般的な返品権が存在する場合、引き渡されていない部分の引渡しまたは履行される可能性は高く、実質的に売主に支配されているとみなされる。 	<p>収益認識の要件は、通常、それぞれの取引に個々に適用されます。状況によっては、取引の実質を反映するために、取引を識別可能な構成要素に区分することが必要となる可能性があります。区分は、識別可能な構成要素が独立価値を有しており、その公正価値を信頼性をもって測定できる場合に適切となります。</p> <p>一連の取引を全体として考えないと経済的実質が理解できないような形で複数の取引が結びつけられている場合には、複数の取引を一体としてまとめることが必要となる可能性があります。</p>
<p>追加的な財またはサービスの取得に関するオプション</p> <p>企業は、顧客に対して追加的な財またはサービスを無料または値引き価格で取得するオプションを付与する場合があります。これらのオプションには、顧客特典クレジット、またはその他の販売インセンティブおよび値引きが含まれる場合があります。オプションが、顧客が当該契約を締結しなければ受け取れないであろう重要な権利を顧客に提供する場合には、このオプションにより独立した履行義務が発生します。企業は、オプションの消滅時、または顧客への追加の財またはサービスの移転時に、オプションに配分された収益を認識しなければなりません。</p> <p>追加的な財またはサービスを、当該財またはサービスについて通常請求される価格の範囲内で取得するというオプションは、たとえ以前の契約の締結によってしかオプションを行使できないとしても、顧客に重要な権利を与えるものではありません。</p>	<p>オプションが実質的であると決定した場合、企業は、重大な追加の値引き価格でオプションが提供されたかどうかを評価する必要があります。取引における値引きが重要である場合、追加の引渡対象物が提供されているという推定が生じ、契約対価の一部を取引開始時に繰り延べることが要求されます。</p> <p>ロイヤルティ・プログラムおよびギフトカードについては別の項目で説明されています。</p>	<p>収益認識の要件は、通常、それぞれの取引(すなわち、当初の購入とオプションに関連する独立した購入)に個々に適用されません。しかし、状況によっては、取引の実質を反映させるため、区分して識別可能な構成要素を単一取引として収益認識の要件を適用することが必要です。</p> <p>企業が、販売取引の一環として、将来、値引き価格で財またはサービスを受取るオプションを顧客に付与する場合、企業は、当該オプションを独立した契約要素として会計処理し、それに従って、当初提供された財またはサービスとオプションとの間で対価を配分します。</p>

新モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>顧客に支払われる対価</p> <p>企業は取引価格を決定する必要がありません。取引価格とは、約束した財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んでいる対価の金額です。企業から顧客に支払われる対価は、当該支払が顧客から企業への別個の財またはサービスの移転に対するものでない限り、取引価格の減額として会計処理されます。</p> <p>変動対価</p> <p>取引価格には、値引き、リベート、価格譲歩、返金、返品、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス、およびロイヤリティなど（ただし、これらに限定されません）、将来事象の結果によって変動する対価や条件付き対価の要素が含まれる場合があります。</p> <p>変動対価は、期待値または最も発生する可能性の高い結果のうち、最善の見積りを提供するいずれかを用いて見積られます。</p> <p>変動対価は、不確実性が解消される時点で、認識した収益の累計額の重大な戻入れとならない可能性が非常に高い (US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と表記) 範囲まで取引価格に含めます。</p> <p>重大な戻入れとならない可能性が非常に高い (US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と表記) か否かを決定するには、多くの場合において判断が必要となるでしょう。当収益基準は、そのような戻入れが生じることを示唆する可能性がある指標を提供しています。</p>	<p>顧客に提供される販売インセンティブは、通常、売主が関連する売上を計上した時点、または販売インセンティブが提供された時点のいずれか遅い方の時点で、収益の減額として計上されます。</p> <p>数量リベートは、顧客がリベート獲得に向けて必要な個々の収益取引を行うにつれて認識されます。</p>	<p>顧客に提供される販売インセンティブは、販売時に収益の減額として計上されます。経営者は、販売価格を見積もるために、付与されるインセンティブの見込額の最善の見積りを使用します。数量値引きの潜在的な影響は、当初の販売時点で考慮されません。顧客に数量値引きを提供する契約に係る収益は、見積販売数量とそれに対応する予想される値引額を参照して測定されます。経営者が予想される値引額を信頼性をもって見積もれない場合、収益は、最大の値引きが適用された場合に受領するであろう対価の金額を超えて認識してはなりません。</p>
	<p>潜在的な影響</p> <p>企業は各契約における異なる履行義務を識別し、当該義務がいつどのようにして履行されるのか明確にするプロセスが必要となるでしょう。小売業者は、よく顧客に物品の販売に関連して、将来に無料または値引き価格で財またはサービスを購入する権利を提供しています (例えば、追加購入のためのクーポン)。これらの契約は通常、追加的な履行義務を生じさせます。</p> <p>顧客への支払いは現在の会計モデルと同様に、収益の減額をもたらす可能性があります。新収益基準では、当該支払いがいつ収益の減額となるのか決定するために使用される原則として、企業が当該支払いと交換に別個の財またはサービスを受領するのか否かについて焦点を当てています。</p> <p>価格が固定または決定可能 (fixed or determinable (US GAAP)) でない、もしくは信頼性をもって測定可能 (reliably measurable (IFRS)) でないために、現行ガイダンスの下で収益認識を繰り延べている企業は、新収益基準に著しく影響を受ける可能性があります。価格が固定であるものの企業がこれまで値引きを与えてきたような状況では、企業は、不確実性が解消される時点で、認識した収益の累積額の重大な戻入れとならない可能性が非常に高い (US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と表記) 状況である限り、支配の移転時において、権利を得ると見込んでいる最低限の金額の収益を認識することが要求されるでしょう。</p> <p>変動対価の評価には、多くの場合において判断が求められます。一部の企業では、すべての偶発事象が解消される前に収益を認識する必要があり、それは現行の実務より早期となる可能性があります。経営者は、より多くの経験を得るにつれて、継続的に見積りを管理するための新しいプロセスを導入する必要があるかもしれません。</p>	

設例 5—小売業者発行のクーポン

事例: ある小売業者は顧客に財を100,000ドルで販売し、同時に取引後90日以内の購入に対して60%の値引きとなるクーポンを提供します。小売業者は、同期間に販売促進キャンペーンの一環として、すべての販売に10%の値引きを提供する予定です。経営者は、クーポンを受け取った顧客の75%が、割引対象商品の追加購入(平均40,000ドル)にこのオプションを行使すると見積もっています。小売業者はこのクーポンにより提供されるオプションをどのように会計処理すべきですか。

考察: この値引きは重要な権利を表しているため、小売業者は、このオプションを独立した履行義務として会計処理しなければなりません。この値引きは、同期間中に類似の顧客層に提供される値引きに対して増分となるため、重要な権利です(より広範に提供されるのは10%割引のみです)。オプションの独立販売価格は、15,000ドルです(商品の平均見積追加購入価格(40,000ドル)×増分値引き(50%)×行使の可能性(75%)で計算)。独立販売価格の比率に基づき値引きに配分された取引価格は、行使時(すなわち、製品の追加購入時)または満期消滅時に認識されます。

企業は、行使の範囲を見積もるための十分な実績がない場合、このオプションの行使を100%と仮定する必要があるか否かを検討しなければなりません。

設例 6—製造業者発行のクーポン

事例: ある製造業者は小売業者に洗剤を1箱10ドルで1,000箱販売します。製品が小売業者に引き渡された時点で支配は移転します。返品権、価格保護、在庫ローテーションまたは類似の権利はありません。小売業者は、その洗剤を消費者に1箱12ドルで販売します。製造業者は、同時に、新聞広告を通じて、向こう6ヶ月有効となるクーポンを直接消費者に発行し、購入した洗剤1箱につき1ドルの値引きを提供します。そのクーポンは消費者が洗剤の購入時に小売業者に提示します。小売業者は製造業者にクーポンを提出し、クーポンの額面(1ドル)の払戻しを受けます。(製造業者が、権利を得るであろう当該対価を最も適切に予測できる方法であると確信している)期待値法を用いて、製造業者は400枚のクーポンが交換されると見積もりました。製造業者は、最近、類似の価格設定と類似の値引き水準における類似のプロモーションを経験しています。そのため、実際に交換されるクーポン数は、認識した収益の累積額の重大な戻入れとしない可能性が非常に高い(US GAAPでは「probable」、IFRSでは「highly probable」と表記)と結論づけています。製造業者と小売業者はいくらの収益を認識すべきでしょうか。

考察: 製造業者は小売業者に販売した洗剤について9,600ドル(10,000ドルからクーポンの見積交換額である400ドルを控除した金額)を収益として認識します。このシナリオにおける小売業の会計処理は新収益基準では特に言及されていませんが、小売業者が受け取った対価の公正価値は12ドルであるため、製造業者が支払う追加的な対価は、通常、小売業者の収益を表すと考えられます。この論理に従えば、小売業者は、クーポンを提示されたか否かを問わず、顧客への販売時に1箱につき12ドルの収益と、10ドルの売上原価を認識します。売上原価は、小売業者が製造業者に支払った当初の金額のままです。

設例 7—無料製品リポート

事例: ある売主が、指定失効日前に顧客が申込フォームを記入し売主へメールすると(メール・イン・リポート)、1回の取引で1箱20ドルのゴルフボールを3箱購入する顧客が1箱分無料となるサービスを受け取るプロモーションを展開しています。売主は、最近の類似プロモーションでの経験に基づいて、顧客の80%が無料のゴルフボールを受け取るために必要なメール・イン・リポートを完了するだろうと見積もっています。この契約において、対価はどのように複数の引渡対象物に配分されますか。

考察: ゴルフボールを3箱購入することで、顧客は4箱目が無料となる権利を得ることになります。これは重要な権利であり、独立した履行義務として会計処理されます。取引価格は、独立販売価格の比率を用いて当該権利に配分され、交換の見積りが考慮されます。そのため、オプションの価値は16ドル(20ドル×値引き(100%)×予想される交換(80%))です。経営者は、メール・イン・リポートに対して取引価格のうち12.63ドル(60ドル×(16ドル/(16ドル+60ドル)))を配分します。売主は、ゴルフボール3箱が販売された時点で支配が移転している場合には、その時点で47.37ドルの収益を認識し、またリポートが交換または交換されないまま消滅するまで、12.63ドルの負債を認識します。もし売主が、利用が予想されるメール・イン・リポートの数量を決定できない場合には、経営者は100%交換されることを想定して、引き渡されていない箱に15ドル(60ドル×(20ドル/(20ドル+60ドル)))を配分し、交換による引渡し時点またはリポートの失効時点、もしくは見積りが可能となる時点で収益を認識します。

設例8－製品陳列料

事例：ある製造業者は、小売業者に8百万ドルの製品を販売します。また、この製造業者は、製品を有利な場所に陳列することの対価として、返金不能の1百万ドルの前払を小売業者に支払います。製造業者はこの前払をどのように会計処理しますか。また、小売業者はこの前払をどのように会計処理しますか。

考察：製品陳列サービスは独立して販売することができず、また、製造業者は製品を小売業者に販売しないかぎり当該サービスの権利または便益を得られないため、当該サービスは別個のものではありません。製造業者は、製品の支配が小売業者に移転した時点で、取引価格を1百万ドル減額し、7百万ドルの収益を認識します。

小売業者の観点から、製品の陳列サービスに関する1百万ドルの前払は、独立した履行義務を充足するための支払いではないため、売上原価の減額として認識されるべきです。

設例9－価格保護

事例：ある小売業者は、1月1日に顧客Aに対し商品を100ドルで販売し、販売後3カ月の間、特定の直接の競争相手によってこれより安い販売価格が提供される場合には、この販売価格との差額を顧客Aに返金することに同意しています。小売業者は、最近、類似の製品の類似プロモーションを経験しています。小売業者は、確率加重基準によって顧客に5ドル返金すると見積もっています。この小売業者は、この潜在的な返金をどのように会計処理しますか。

考察：商品販売時においては、顧客に返金されると予想される対価は、収益から除外され、負債として計上されます。経営者は、直近の経験に基づき、95ドルの収益を認識することは、不確実性の解消時に収益の累計額の重大な戻入れとされない可能性が非常に高い(US GAAPでは「probable」、IFRSでは「highly probable」と表記)と結論づけています。そのため、小売業者は95ドルの収益および5ドルの返金負債を認識します。

ロイヤルティ・プログラム

小売業者は、ブランド・ロイヤルティを構築し、顧客に製品購入のインセンティブを与えることで販売量を増やすため、しばしばカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを使用します。小売業者は、顧客が財またはサービスを購入したり、または他の行動をとるごとに、顧客特典クレジットを与えます。顧客は、そのクレジットと引き換えに無料または値引きされた財またはサービス等の特典を受取ることができます。顧客特典クレジットは、独立した履行義務です。

新モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>追加的な財またはサービスを取得するオプションは、契約を締結しなければ受け取れない重要な権利を顧客に提供するものである場合には、独立した履行義務を生じさせます。当収益基準は、経営者に対して、この独立した履行義務に配分される取引価格を見積もること、および将来的に充足される履行義務に関する契約負債を認識することを要求しています。</p> <p>顧客特典クレジットが現在の販売と併せて発行される場合、顧客は、将来の財またはサービスに対して支払いをしていることとなります。企業は、その将来の財またはサービスの顧客への移転時、またはオプションの消滅時に、当該オプションにかかる収益を認識します。</p>	<p>US GAAP の実務では、ロイヤルティ・プログラムの会計処理に多様性があります。一般的には、増分コスト引当モデルと複数要素収益モデルの2つのモデルがあります。</p> <p>増分コスト引当モデルでは、通常、収益は当初販売時に認識され、特典クレジットの充足のために見込まれるコストが引当てられます。複数要素収益モデルでは、取引価格は、販売された製品またはサービスと特典クレジットに配分され、各要素が引き渡された時点で収益が認識されます。実務においては、増分コスト引当モデルの方がより一般的です。</p>	<p>ロイヤルティ・プログラムは、複数要素契約として会計処理されます。一部の収益は、特典クレジットの公正価値に基づいて繰り延べられ、ポイントの交換時または失効時に認識されます。</p> <p>収益は、顧客への特典クレジットの公正価値を考慮して、販売された財またはサービスと特典クレジットに配分されます。公正価値の評価にあたっては、最初の購入取引を行っていない他の購入者が受けることのできる値引きや予想される権利失効を考慮します。</p>

新モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
	<p>潜在的な影響</p> <p>新収益基準は、現行の IFRS で要求されている複数要素モデルとは整合していますが、US GAAP で報告している企業に対してはより大きな影響を与えるかもしれません。取引価格は、独立販売価格の比率に基づいて、製品とロイヤルティ・リワードの履行義務に配分されます。ロイヤルティ・リワードに配分された金額は契約負債として認識され、収益はリワードの交換時または失効時のいずれかに認識されます。この結果、一般的には、現在、増分コスト引当モデルが用いられている場合には、取引価格の一部についてより遅く収益認識されることになります。</p>	

設例 10—ロイヤルティ・ポイント

事例: ある小売業者は、1ドルの購入代金の支払いにつき1ポイントの報奨を顧客に与えるロイヤルティ・プログラムを有しています。1ポイントは、0.10ドルとして将来の購入時に交換することができます(ただし、現金と交換することはできません)。顧客が、1,000ドルの製品を通常販売価格で購入し、将来100ドルの財またはサービスと交換できる1,000ポイントを獲得します。小売業者は、このうち950ポイントが実際に交換される(すなわち5%が失効する)と見込んでいます。このため、小売業者は、ポイントの交換の可能性に基づいて1ポイント当たりのインセンティブの独立販売価格を0.095ドルと見積もります(0.10ドルから5%を控除)。対価はどのようにポイントと製品に配分されるのでしょうか。

考察: この小売業者は、製品の独立販売価格1,000ドルとロイヤルティ・リワードの独立販売価格95ドルの比率に基づき、1,000ドルの取引価格を製品とポイントに以下のように配分します。

製品 913ドル(1,000ドル×1,000ドル/1,095ドル)

ポイント 87ドル(1,000ドル×95ドル/1,095ドル)

製品に配分された収益は製品の支配が移転された時点で認識され、ポイントに配分された収益はポイントの交換時または失効時のいずれか早い時点で認識されます。未交換のまま失効するポイントの見積りは、各期間末に更新されます。

ギフトカード

小売業界においては、商品券やギフトカードの使用は一般的です。ギフトカードや商品券は通常現金で販売され、明記された金額を上限として、将来、顧客が製品やサービスを購入する際に使用することができます。失効した商品券の金額は、通常“breakage(非行使部分)”と言われます。非行使部分は、通常、小売業者の収益として認識されることとなりますが、認識のタイミングは予想される顧客の行動および各法域における法的制限に依存します。

新モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>顧客がギフトカードを購入する時点で、将来引き渡される財またはサービスに対して前払をしていることとなります。売主は、将来の財またはサービスを移転する、または移転するために待機する義務があるため、履行義務が生じています。売主は、前払の金額について契約負債を認識し、履行義務を充足する時点で負債の認識を中止(そして収益を認識)しなければなりません。</p> <p>見込まれる非行使部分(すなわち、顧客の</p>	<p>顧客へのギフトカードの販売時に、小売業者は将来にギフトカードを引き受ける義務として負債を認識します。ギフトカードの交換時に、負債は取り消されます(そして収益が認識されます)。</p> <p>現在、非行使部分の認識に関して、プログラムの特徴、法的要求、非行使部分の金額を信頼性をもって見積る売主の能力に応じ、一般的に認められた会計モデルが3つあります。</p>	<p>将来の履行に先立つ前受金は、関連する将来の履行が生じた場合のみ収益として認識されます。すなわち、ギフトカードやバウチャーの販売による収益は、ギフトカードが利用され、売手が財またはサービスを提供した時点で会計処理されます。</p> <p>非行使部分を認識する特定のモデルはありません。US GAAP で用いられるモデルは IFRS でも許容されます。</p>

新モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>未行使の権利)を見積もり、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されなければなりません。非行使部分を見積もる際、変動対価に関するガイダンスに従います。企業が非行使部分の金額を見積もることができない場合、ギフトカードの未使用部分の収益は、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点で認識されます。</p> <p>企業は、顧客の未行使の権利に基づいて第三者(例えば、未請求資産に責任を負う政府機関)に対価を送金することが要求されている場合、企業は未行使の権利に関連した収益を認識すべきではありません。</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 比例モデル(交換の発生につれて収益を認識する) • 負債モデル(権利が消滅した時点で収益を認識する) • リモートモデル(権利の保有者が履行を要求する可能性がほとんどなくなった時点で収益を認識する) <p>財産没収法(escheat laws)が適用される場合には、売主は没収された部分について非行使部分の収益を認識することはできません。これは、顧客が履行を求めない場合でも、当該金額を第三者に送金することが要求されているためです。</p>	
<p>潜在的な影響</p> <p>現行の会計モデルと同様、企業は引き続き、財およびサービスを引き渡す義務について契約負債を認識します。予想される非行使部分を見積もり、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る必要があります。企業が未行使部分の金額に対して権利を得ると予想していない場合には、行使の可能性がほとんどなくなった時点で未行使部分の収益を認識するでしょう。</p> <p>新収益基準における非行使部分に関する特定のガイダンスは、現行の実務で生じている多様性を排除すると考えられます。</p>		

設例 11—ギフトカード／非行使部分

事例: ある顧客が、購入後1年以内に使用できる100ドルのギフトカードを小売業者から購入します。この小売業者は、変動対価のガイダンスおよびギフトカード発行時の実績を用いて、このうち90ドルのギフトカードが交換され、10ドル分が使用されずに失効すると見積もりました(10%の非行使部分)。この企業は、ギフトカードが使用されずに失効する時、使用されなかった分の資金を顧客や第三者へ送金することを要求されていません。ギフトカードの販売時に契約負債100ドルが計上されます。ギフトカードの交換時に収益はどのように認識されるでしょうか。

考察: 小売業者は、1ドル分のギフトカードが使用されるごとに、非行使部分を反映した0.11ドルの収益を含む1.11ドル(1.00ドル×100ドル/90ドル)の収益を認識します。たとえば、顧客が50ドル分の製品をギフトカードで購入する場合、小売業者は製品の販売価格と非行使部分の見積りである5ドルを反映した、55ドルの収益を認識します。

ライセンスとフランチャイズ契約

ライセンスは、消費財・小売・流通業界では一般的です。製品の多くは、ライセンスによるイメージや名称を含んでいます。消費財・小売・流通企業は、他者に対して自社の商標名のライセンスを与える、またはフランチャイズ権を与える可能性があります。新収益基準におけるライセンスおよびフランチャイズの会計処理は、現行の基準と比較すると異なる可能性があります。

新モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>ライセンス(フランチャイズ契約を含む)は、一時点において企業の知的財産への権利を提供するという約束、または一定の期間にわたり企業の知的財産へのアクセスを提供するという約束のいずれかを指します。</p> <p>そのため、収益認識のパターンを決定するにあたり、当該ライセンスが顧客に対して、企業の知的財産に <u>アクセスする権利</u>を提供するのか、または企業の知的財産を <u>使用する権利</u>を提供するのか否かが重要な検討事項となります。</p> <p>ライセンス期間にわたって存在する知的財産へのアクセスを顧客に提供する場合、ライセンスは知的財産に <u>アクセスする権利</u>を提供しています。顧客がアクセスできる知的財産は、ライセンサーの行動に基づき、一定の期間にわたり変化する可能性があります。したがって、顧客が当初移転時にライセンスの使用を指図し、ライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得することはできません。</p> <p>顧客へのライセンス移転後に変更されない知的財産を顧客が受領する場合、ライセンスは知的財産を <u>使用する権利</u>を提供します。</p> <p>両審議会は、知的財産にアクセスする権利であるライセンスと、知的財産を使用する権利であるライセンスを区別するために以下の3つの要件を設定しました。これらの要件すべてを満たすライセンスは知的財産へのアクセスを提供し、収益を一定の期間にわたり認識します。</p> <ul style="list-style-type: none"> 顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える活動をライセンサーが行う。 ライセンスによって供与される権利により、顧客が、知的財産に対するライセンサーの活動の(正または負の)影響に直接的に晒されている。 ライセンサーの活動が発生するにつれて、顧客に財またはサービスを移転することがない。 <p>以下の要因は、ライセンスで提供されるのがアクセスする権利なのか移転する権利なのかを判定する際に考慮すべきではありません。</p>	<p>対価はライセンスに配分され、収益は稼得され、実現したまたは実現可能となった時に認識されます。収益は、一般的に、ライセンスの性質とライセンサーの他の義務に応じて、ライセンス期間の開始時またはライセンス期間を通じて稼得されます。</p> <p>ロイヤルティ収益は、一般的に、実現したまたは実現可能となった時に認識されます。</p> <p>ASC 952-605 では、フランチャイズ料の収益認識に係る特定のガイダンスを提供しています。</p>	<p>ライセンスおよびフランチャイズ契約における収益は、履行が行われ、収益が稼得されるまでは認識されません。</p> <p>解約不能な契約のもとで返金不能な金額を対価として権利を与えることで、ライセンサーがその権利を自由に使用できるようになり、ライセンサーに残存する履行すべき義務がない場合は、実質的には販売となります。固定のライセンス期間は、ライセンスのリスクと経済価値が顧客に移転していないことを示唆するため、収益を当該期間にわたり認識することの指標になります。しかしながら、ライセンス料を契約期間にわたり認識するか前倒しで認識するかの決定にあたっては、以下の指標を考慮しなければなりません。</p> <ul style="list-style-type: none"> 固定使用料または返還不能保証金 契約が解約不能 顧客が権利を自由に活用することができる 売主に残存する履行義務がない <p>ロイヤルティは、関連する契約の実質に従って、発生主義で認識されます。</p>
潜在的な影響		
<p>ライセンスの新ガイダンスは、現行モデルとは異なっており、現在適用しているモデルによっては収益認識の時期が変更する可能性があります。ライセンスが契約における他の財またはサービスと別個のものであるかどうかを決定するために、企業はまず独立した履行義務についてのガイダンスに基づいて検討しなければなりません。別個のものではないライセンスは、独立した履行義務を識別するために契約における他の財およびサービスと結合されます。収益は、履行義務が充足される時点で認識されます。ライセンスおよび他の履行義務を含む複雑な契約は、ライセンスが区分して会計処理されるべきか否かを決定するのに慎重な検討が要求されるでしょう。</p> <p>別個のライセンスの次のステップは、当該ライセンスがアクセスを提供する(この場合は収益が一定の期間にわたり認識される)のか、企業の知的財産を使用する権利を提供する(この場合は支配がライセンサーに移転し、ライセンス期間が開始する時点で収益が認識される)のかを決定することです。ライセンサーは、ライセンスの性質および収益の認識時期を決定するために、これまで以上に詳細な評価を実施しなければならない可能性があります。</p> <p>売上高または使用量ベースのロイヤルティに起因する変動対価を含む知的財産のライセンスは、取引価格に関する特定のガイダンスの対象となります。売上高または使用量ベースのロイヤルティに基づく知的財産のライセンスに係る変動対価は、売上または使用が発生するまで取引価格から除外されます。企業はライセンス契約が当ガイダンスの範囲に含まれるか否かを検討する必要があります。</p>		

- 知的財産の時期、地域、または用途に関する制限。これらは、ライセンスの属性であり、履行義務がどのように充足されるかを明確にするものではない(例えば、期間の定められているライセンスは、契約次第で、知的財産にアクセスする権利である可能性もあれば使用する権利である可能性もある)。
- ライセンサーが有効な特許を有しており、ライセンス供与された知的財産を侵害から防御するという保証。当該保証によって顧客に供与する知的財産の価値が保護されるためである。

ライセンス契約が複数の引渡対象物を有する場合、企業は当該ライセンスが独立した履行義務であるのか、またはそれが他の履行義務と結合されなければならないか否かを検討しなければなりません。

ライセンス契約における取引価格には、例えばロイヤルティのように、変動性のあるまたは将来の事象の結果を条件としている対価の要素が含まれる可能性があります。ほとんどの場合、変動対価は、不確実性が解消される際に認識した収益の累計額の重大な戻入れとならない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と表記)範囲で取引価格に含まれます。しかし、知的財産のライセンスに係る売上高または使用量ベースのロイヤルティのケースでは例外があります。

知的財産のライセンスに係る売上高または使用量ベースのロイヤルティは、もはや変動しなくなる(すなわち、顧客のその後の売上または使用が発生する)まで、取引価格に含まれません。この例外は知的財産のライセンスに係る売上高または使用量ベースのロイヤルティに限定され、その他のロイヤルティ契約には適用されません。

ライセンスがいつ移転されたかにかかわらず、顧客がライセンス供与された知的財産を使用し、そこから便益を得ることができる期間が開始するまで、収益を認識することはできません。

フランチャイズ契約の会計処理に関する US GAAP の特定のガイダンスは、廃止されています。第三者に対してフランチャイズ権を与える企業は、上述のライセンス契約の原則を適用します。消費財・小売・流通業界で典型的なフランチャイズ契約は、フランチャイザーの活動が継続的に知的財産に影響を及ぼすため、知的財産にアクセスする権利として会計処理されることがよくあるでしょう。売上高ベースのロイヤルティは、引き続き、その後の売上が発生するにつれて、一定の期間にわたり認識されるでしょう。アクセスする権利のモデルは、前払額が知的財産と別個の独立した履行義務に関連するものでない限り、当該前払を一定の期間にわたり認識することを要求しており、これは既存の会計処理とは異なる可能性があります。

設例 12ーライセンス

事例: あるデザイナー・ジーンズの会社は、世界的に認知されたブランドを持っています。ある世界的な人形製造会社は、人形の服にブランド名を入れて使用する権利のためにこのデザイナー・ジーンズ会社と契約を結びます。その契約条件では、人形製造会社に対し、2年間にわたり人形の服にブランド名を入れることのできる権利を与えています。デザイナー・ジーンズ会社は、100万ドルの前払と、デザイナー・ジーンズ会社のブランド名が服に入った人形すべての売上の12%を受取ります。人形製造会社は、四半期ごとに更新された売上の見積りと月々の売上実績データを提供します。デザイナー・ジーンズ会社はどの時点で収益を認識するでしょうか。

考察: 当ライセンスは独立した履行義務であり、一定の期間にわたり移転される知的財産にアクセスする権利です。人形製造会社が権利を有しているブランド名に著しく影響を与える活動をデザイナー・ジーンズ会社が行うことに対する合理的な期待があり、かつ、人形製造業者がライセンス期間にわたり当該ジーンズブランドの正または負の影響に直接的に晒されるためです。

100万ドルの前払は、履行義務が充足されるにつれて、すなわち一定の期間にわたって認識されます。デザイナー・ジーンズ会社が受取る変動対価は人形の売上水準に依存するため、売上高ベースのロイヤルティ契約となります。そのため、この対価の構成要素は、人形の売上が発生するまで取引価格から除外されます。

設例 13ーフランチャイズ契約

事例: ある企業は、企業のブランド名、コンセプトおよびメニューを使って特定の国内市場でレストランを運営する権利を10年間フランチャイズ加盟店に与えています。企業は、他の国内市場でこのレストランのコンセプトを運営する類似の他の権利を与えています。企業は通常、ブランド名やレストランのコンセプト一般のプロモーションを行う全国広告キャンペーンを行います。フランチャイズ加盟店はまた、企業からキッチン用品を購入します。企業は、950,000ドル(キッチン用品の対価として50,000ドル、およびフランチャイズ権の対価として900,000ドル)の前払に加えて、契約期間にわたって四半期ごとに支払われるフランチャイズ加盟店の売上の4%に基づくロイヤルティを加算した金額を受領します。企業はどの時点で収益を認識するでしょうか。

考察: 当フランチャイズ権は独立した履行義務であり、一定の期間にわたり移転される知的財産にアクセスする権利です。フランチャイズ加盟店が権利を有しているブランド名に著しく影響を与える活動を企業が行うことに対する合理的な期待があり、かつ、フランチャイズ加盟店がフランチャイズ期間にわたり当該ブランドおよびイメージの正または負の影響に直接的に晒されるためです。企業の全国広告キャンペーンは、このような活動の一例です。

キッチン用品もまた、独立した履行義務です。企業はキッチン用品の移転時に当該履行義務を充足します。900,000ドルおよび50,000ドルがそれぞれフランチャイズ権およびキッチン用品の独立販売価格を反映する場合には、企業はキッチン用品の移転時に前払報酬50,000ドルを認識します。

残りの前払報酬である900,000ドルは、フランチャイズ権の履行義務が充足されるにつれて、すなわち一定の期間にわたって認識されます。レストラン企業が受領する変動対価は、売上高ベースのロイヤルティの例外に従って、その後の売上が発生するまで取引価格から除外されます。

製品保証

製品は、しばしば、ある一定の期間に意図したとおりに機能することを顧客に保証する標準保証を付けて販売されます。また多くの企業は、当初の保証期間の満了後に生じた不具合を対象とする延長保証も提供しています。今まで、標準保証はコストの引当てとして会計処理されている一方、延長保証は収益の繰延べとされてきました。新収益基準では、顧客が独立に購入するオプションを有する製品保証(たとえば、独立に交渉または価格設定される保証)と顧客が独立に購入するオプションのない製品保証を区別しています。独立に販売されない保証を評価する際には、経営者は、保証に独立した履行義務として会計処理すべきサービスの構成要素が含まれるかどうかを決定するために判断が必要になります。

新モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>独立に購入することのできる製品保証を提供している場合、企業は製品に加えて顧客にサービスを提供する約束をしているため、この製品保証を独立した履行義務として会計処理されなければなりません。</p> <p>顧客が製品保証を独立に購入するオプションを有していない場合には、企業は当該製品保証を、現行の製品保証に関する他のガイダンスに従って会計処理しなければなりません。</p> <p>約束した製品保証、または約束した製品保証の一部分が、独立に販売されていないものの、製品が合意された仕様に従っているというアシュアランスに加えて顧客にサービスを提供する場合には、その約束したサービスについて履行義務が生じます。</p> <p>企業がそのサービス要素を標準的な製品保証と合理的に区分できない場合には、それらを合わせて 1 つの独立した履行義務として会計処理されなければなりません。</p>	<p>製品保証は一般的に、製品の販売に付随するものです。そのような製品保証は製品の性質によっては第三者の規制当局により管理される場合があります。標準保証の場合、保証申し立ての見積りとして、保証対象となる製品の修理や交換にかかる見積コストを、販売時に引当計上します。</p> <p>延長保証の場合、独立に価格設定された延長保証の価値にあたる収益が繰り延べられます。繰り延べられた金額は、延長保証期間にわたり償却され、収益として計上されます。</p>	<p>経営者は保証の義務が契約上独立した要素であるかどうかを決定しなければなりません。</p> <p>製品保証が独立した要素ではなく、取引における重要でない部分を表す場合、売手は要求される履行のほぼすべてを完了したことになり、販売時に収益として受け取った対価を認識することができます。製品保証に関連して将来発生すると予想されるコストは、売上原価として計上されます。これは、製品保証は販売価格の一部の返金を表すものではないためです。予想される製品保証のコストは販売時に決定され、引当金が認識されます。製品保証サービスの提供コストを信頼性をもって測定することができない場合には、保証義務の期限が切れるまで収益は認識されません。</p> <p>延長保証の販売にかかる対価は繰り延べられ、保証対象期間にわたり認識されます。延長保証が販売において切り離すことのできない要素となっている(すなわち、単一の取引としてセットになっている)場合には、経営者は、そのセットの各構成要素に公正価値の比率で帰属させます。</p>
<p>潜在的な影響</p> <p>新収益基準において、延長保証は独立した履行義務を生じさせます。そのため、収益は製品保証期間にわたって認識されます。これは、現行ガイダンスと類似しています。</p> <p>取引価格が契約価格ではなく独立販売価格の比率に基づいて配分されるため、独立に価格設定される製品保証は影響を受ける可能性があります。一部の状況においては、標準的な製品保証とサービスも提供する製品保証とを区別することが困難である可能性があります。また、後者に属する製品保証の独立販売価格の見積りを決定することも、そのような製品保証が独立に販売されていない場合には、困難である可能性があります。延長保証にかかる契約負債は、現行ガイダンスとは異なる可能性があります。</p> <p>独立に販売されていない製品保証で、製品の出荷時に存在する欠陥に対するものは、現行ガイダンスと同様に、コストを引当てることになります。</p>		

設例 14－製品保証(コストの引当て)

事例: ある製造業者がステレオ装置を販売しています。また、この製造業者は、ステレオ装置の特定の部品に対して60日間の製品保証も提供しています。製造業者は、この製品保証を独立に販売していません。製造業者はこの製品保証をどのように会計処理すべきでしょうか。

考察: 製造業者は、当該製品保証を充足するために負担することが予想されるコストについて、既存の偶発事象のガイダンス(US GAAP)または引当金のガイダンス(IFRS)と同様に、引当てしなければなりません。

設例15－製品保証(独立した履行義務)

事例: ある製造業者がステレオ装置を販売しています。また、顧客は12カ月の延長保証のオプションを購入する選択をしました。製造業者はこの製品保証をどのように会計処理すべきでしょうか。

考察: 製造業者は、この12カ月の製品保証を独立した履行義務として取り扱うべきです。取引価格の一部は独立販売価格の比率に基づき当該製品保証に配分され、製品保証の義務が充足された時点で収益として認識されます。製造業者は、収益がいつ認識されるかを決定するために、製品保証の充足のパターン(すなわち、比例的なパターンか、またはその他のパターンか)を評価する必要があります。

第三者のために回収する金額

企業は、第三者に送金する必要がある金額を顧客から回収することがよくあります(例えば、回収して政府機関に送金する税金)。顧客から回収する税金には、売上税、使用税、付加価値税、および一部の物品税等が含まれます。第三者のために回収する金額(一部の売上税等)は、第三者(例えば、政府)を代理して顧客から回収するものであるため、取引価格には含まれません。このような状況において、企業は第三者の代理人として行動しています。取決めの中には2者を超える、企業と関連のない者が含まれるものも多く、企業はその取決めにおいて本人であるのか、または代理人であるのかを決定するために検討しなければなりません。

新モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>本人/代理人</p> <p>取決めにおいて、企業が本人の場合には、企業は収益を総額で認識し、代理人の場合には純額で認識します。</p> <p>企業が、別の当事者の財またはサービスの支配を顧客に移転する前に、その財またはサービスの支配を獲得する場合には、その取決めにおいて、企業は本人です。</p> <p>企業の履行義務が、別の当事者のために財またはサービスの提供を手配することである場合には、企業は代理人となります。</p> <p>企業が代理人であることを示す指標には、以下が含まれます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 他の当事者が契約履行の主たる責任を有している(すなわち、他の当事者が主たる債務者である)。 企業は在庫リスクを有していない。 価格の設定において、企業に裁量権がない。 	<p>本人/代理人</p> <p>企業が取決めにおいて本人であるのか、または代理人であるのかを経営者が評価するにあたり検討するための特定の指標が提供されています。</p> <p>収益は、代理の関係にある場合、純額で(例えば、手数料の金額に基づいて)認識されます。</p> <p>販売取引において輸送コストおよび取扱手数料として顧客に請求される金額はすべて、稼得した収益を示しており、収益として分類されます。収益から輸送コストおよび取扱手数料を控除することは認められません。</p> <p>売上税/物品税</p> <p>ASC605-45 の範囲における税金には、政府機関により課税されるもののうち、売手と顧客間の収益取引に課され、かつその取引と同時に発生する税金(例えば、売上税、使用税、付加価値税、および物品税)が含まれます。</p>	<p>本人/代理人</p> <p>IAS 第 18 号は、代理の取決めに言及しており、代理人の収益は代理人が本人のために回収する金額を除外すると述べています。代理人の収益は、代理人としての機能を果たすことで稼得する手数料により構成されます。</p> <p>企業が取決めにおいて本人であるのか、または代理人であるのかを企業が評価するにあたり検討するための特定の指標が提供されています。収益は、代理の関係にある場合、純額で認識されます。</p> <p>売上税/物品税</p> <p>IAS 第 18 号は、収益は、企業が自己の計算により受領するか、または受領し得る経済的便益のみを含めると説明しています。企業が第三者のために回収する売上税等の回収額は、収益から除外されます。物品税または使用税に係る特定のガイダンスはありません。</p>

新モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<ul style="list-style-type: none"> 企業は顧客の信用リスクを負っていない。 企業の対価が手数料の形式によるものである。 <p>売上税／物品税</p> <p>取引価格は、「第三者のために回収する」金額を除外すると定義されています。売上税および物品税の表示に係る明示的な追加ガイダンスはありません。</p>	<p>これらの税金を総額基準(収益および費用に含まれる)、または純額基準(収益から除外される)のいずれかで報告するかは会計方針の選択となり、開示が要求されます。</p>	
	<p>潜在的な影響</p> <p>本人／代理人</p> <p>現行の US GAAP における、顧客に請求される特定の項目(例えば、現金支払経費)を、収益として表示するのか、または費用の減額として表示するのかを決定する明示的なガイダンスは、新収益基準に置き換えられています。</p> <p>企業は、企業の約束が、財またはサービスを提供することなのか(本人)、または第三者のために財またはサービスの提供を手配することなのか(代理人)を決定するために本人／代理人の枠組みを利用すべきです。</p> <p>新収益基準における本人か代理の関係かの指標は、US GAAP および IFRS の現行のガイダンスと類似しています。当ガイダンスは、これらの指標のうちのどれかをより重視しているというわけではありません。当該要件は、企業が本人なのか、代理人なのかを決定するために慎重に検討されるべきです。出荷および取扱等の特定の取引に関して、特定のルールはありません。現行の会計処理と新収益基準の適用との間には相違がある可能性があります。</p> <p>売上税／物品税</p> <p>現行の US GAAP における、顧客から回収する税金を総額表示するか純額表示するかに関する会計方針の選択が廃止されています。第三者のために回収する金額(一部の売上税または物品税等)は、政府のために顧客から回収するものであるため、取引価格には含まれません。このような状況において、企業は政府の代理人です。</p> <p>ある税金について企業が本人なのか代理人なのかを評価する際、必ずしも税金の名称(例えば、売上税または物品税)が決定的な要素になるとは限りません。また、顧客が税額を把握しているか否かについても、必ずしもその分析に影響を与えません。経営者は、企業が税金を支払う主たる義務があるのか、それとも当該税金が顧客に課されるのかを決定するために、対象となる税金の特徴および関連する法域の税法に目を向けておく必要があります。このことは、一部の企業、特に多数の異なる税制の法域で事業を営む企業にとっては、重大な負担である可能性があります。</p>	

請求済未出荷契約

消費者向け製品製造企業は、請求済未出荷契約を顧客と締結し、企業が財について顧客に請求するもの後日まで当該財を引渡さないことがあります。小売業者も、これと類似の契約により、顧客に購入予約サービスを提供することがあります。現在は、企業は当該契約が特定の要件を満たす場合、製品が(引渡時ではなく)請求される時点で、収益を認識することができます。

新モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>新収益基準は、収益がいつ認識されるのかを決定するために、財の支配がどの時点で顧客へ移転するのかに焦点を当てています。一部の状況下では、依然として売主が製品を物理的に占有したままであっても、顧客が当該製品の支配を獲得する場合があります。顧客は、たとえ当該製品を物理的に占有していなくても、当該財の使用を指図し、残りの便益をそこから獲得する能力を得た時点で支配を獲得します。</p> <p>顧客が請求済未出荷契約において製品の支配を獲得したといえるためには、以下の要件のすべてを満たしていなければなりません。(1) 契約の理由が実質的である、(2) 製品が顧客に属するものとして区分して識別されている、(3) 製品が契約条件に従って引渡しの準備ができていて、(4) 売主が製品を使用したり、別の顧客に販売したりする能力を有していない。</p>	<p>引渡しが発生していない場合、収益を認識するためには以下のすべての要件を満たさなければなりません。(1) 所有に伴うリスクが顧客に移転している、(2) 顧客が確定した約束を行っている、(3) 契約が実質的な事業目的を有する、(4) 引渡しについて確定したスケジュールがある、(5) 売手の履行義務が他にない、(6) 製品が顧客に属するものとして区別して識別されている、(7) 製品が現状において出荷の準備ができています。</p>	<p>請求済未出荷取引において、収益は、確定した引渡しスケジュールの要件がないことを除き、通常、US GAAP と同一の要件に基づき認識されます。</p>
<p>潜在的な影響</p> <p>企業は、製品の支配が引渡し前に顧客へ移転したか否かを決定するために、契約の事実および状況を検討する必要があります。</p> <p>現行の US GAAP の下では、確定した引渡しスケジュールを有するという要件が、請求済未出荷契約についての収益認識を妨げていることがよくあります。しかし、この要件は新収益基準には含まれていません。</p> <p>財の支配を移転し、請求済未出荷における収益認識要件を満たした企業は、財を提供することに加えて保管サービスを提供しているか否かを検討する必要があります。もしそうである場合には、取引価格の一部は、独立した履行義務のそれぞれ(つまり、財と保管サービス)に配分されるべきです。</p>		

設例16－請求済未出荷契約

事例: あるビデオゲーム会社が、小売業者にビデオゲーム機器100,000台を提供する契約を締結します。当契約には、機器の配達先についての、小売業者による特定の指図が含まれます。ビデオゲーム会社は、小売業者の指定する翌年のある期日に機器を引き渡さなくてはなりません。小売業者は、引渡し時点で十分な棚スペースを有していると見込んでいます。年末の時点で、ビデオゲーム会社は、小売業者との契約に関連する100,000台を含む、120,000台のゲーム機器の在庫を有しています。100,000台の機器は、20,000台の他のゲーム機器と一緒に保管されており、それらはすべて互換可能な製品です。しかし、ビデオゲーム会社は当該在庫を100,000単位未満には減少させない見込みです。

ビデオゲーム会社は、小売業者へ引き渡される100,000単位について、どの時点で収益を認識すべきでしょうか。

考察: ビデオゲーム会社は、請求済未出荷の要件が満たされるまで、またはビデオゲーム会社がもはや物理的占有を有さず支配の移転に関連する他の要件のすべてが満たされるまで、収益を認識すべきではありません。請求済未出荷取引を締結する理由は実質的なものですが(棚スペースの不足)、小売業者用に生産したゲーム機器は他の機器から区別されていないため、他の要件は満たされません。

PwCの消費財・小売・流通のプラクティス

PwCでは、消費財・小売・流通企業を1つのプラクティスグループに統合しました。世界中の消費財・小売・流通セクターにおいて、クライアントサービスに注力している約15,000名のパートナーおよびプロフェッショナル・スタッフの能力を駆使して、私たちは、業種別に特化した監査、税務およびアドバイザリーサービスを企業に提供することにより、複雑なビジネス問題を解決し、価値を構築し、リスクを管理し、インターネットへの接続が可能な世界で実績を向上させる能力を高めるために支援しています。

PwCの消費財・小売・流通のプラクティスは、財務会計、税務およびアドバイザリーコンサルティングにおいて有数のビジネスを提供しています。私たちの経験は、消費財・小売・流通セクターの全地域および全セグメントにわたっており、食品および飲料、健康および美容ケア、タバコおよび菓子類、およびその他の消費者向け製品製造業者、ならびに食品、薬品、大型店、および専門店といった幅広い小売業者にわたって業務を提供しています。私たちの統合した消費財・小売・流通のプラクティスは、仕入元から販売先までのサプライチェーン全体にわたる問題を理解すること、財務諸表および報告システムの正確性を証明または確認することに関連して私たちの知識を容易にクライアントに移転すること、現地、州およびグローバル税務ならびにコンプライアンスアドバイスを提供すること、企業リスクを管理および緩和すること、ビジネスのプロセスおよび運営を改善すること、技術を適用すること、成長をもたらす収益性を向上させるために合併買収するクライアントを支援することを可能にしています。

PwCは、世界157カ国に及ぶグローバルネットワークに195,000人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスの提供を通じて、企業・団体や個人の価値創造を支援しています。

質問

本In depthに関して質問があるPwCのクライアントの方は、担当のエンゲージメント・パートナーまでお問い合わせください。本In depthに関して質問があるエンゲージメント・チームは、National Professional Services Groupの収益チーム(1-973-236-7804 または 1-973-236-4377)までお問い合わせください。

© 2015 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 for further details. This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors. To access additional content on financial reporting issues, visit www.cfodirect.pwc.com, PwC's online resource for financial executives.