

Dataline

A look at current financial reporting issues

No. 2011-35 (supplement)
November 30, 2011

目次:

概要	1
返品権	2
セル・スルー・アプローチ	3
疑似出荷時 FOB	4
顧客インセンティブ	6
ロイヤルティ・プログラム およびギフトカード	8
ライセンスとロイヤルティ	10
製品保証	12

顧客との契約から生じる収益 収益基準案の再公表

小売および消費財業界 < 補足資料 >

概要

小売および消費財業界における収益認識の会計処理は、国際財務報告基準(IFRS)および米国会計基準(US GAAP)における複数の文献で扱われています。この収益認識の基準案は、従前の会計モデルに広範な影響を与えないと予想されますが、特定の領域においては重大な影響を与える可能性があります。たとえば、顧客インセンティブやロイヤルティ・プログラムを含む製品販売取引のいくつかの側面は、基準案の影響を受ける可能性があります。

当Datalineは、基準案により重大な影響を受ける可能性のある小売および消費財業界における領域を扱っています。小売および消費財業界における契約には業界特有のものが多いため、基準案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。当Dataline、および当Datalineに含まれている設例および関連する解説は、2011年11月14日に公表された公開草案「顧客との契約から生じる収益」に対するPwCの解釈に基づいています。設例には、基準案による潜在的な影響に関するPwCの当初の評価が反映されており、そこで示されている結論は、最終基準に基づき追加的な解釈や評価が必要になる可能性があります。また、2010年6月24日に公表された当初の公開草案(「2010年公開草案」)からの主な変更点に関するハイレベルな概要も提供しています。特に明記していない限り、「提案モデル」または「基準案」と言及する場合には2011年11月に公表された公開草案を指しています。基準案に関するより包括的な説明については、PwCのDataline 2011-35(www.cfodirect.pwc.com)を参照いただくか、FASBのウェブサイトwww.fasb.orgにアクセスしてください。



返品権

返品権は、消費財業界において一般的に認められているものであり、価格保護、製品陳腐化保護、在庫ローテーション、下取り契約、あるいは契約解除による全製品の返品権などの形をとります。顧客による購入品の返品も小売業界では一般的です。これらの権利は、顧客または販売代理店との契約に明記される場合がありますが、一方で、販売過程における暗黙の了解となっている場合、あるいは過去の商慣行に基づく場合があります。

提案モデル	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見込まれる金額を負債として認識しなければなりません。返金負債は予想される返金の変動に応じて見直さなければなりません。</p> <p>資産および対応する売上原価の調整は、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認識しなければなりません。資産は、当初、財の取得原価（つまり棚卸資産の従前の帳簿価額）で測定されます。減損の兆候が存在する場合は、資産の減損を評価しなければなりません。</p> <p>返品される製品の数量が合理的に確実でない場合は、返品される製品の数量が合理的に確実になるまで（返品権が失効する時点まで）、収益は認識されないこととなります。</p>	<p>将来の返品のコストを合理的に見積ることができる場合、収益は販売時点で認識されます。返品は、過去の経験に基づいて見積もられ、当初販売の売上総額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ることができない場合、返品権が失効するまで収益は認識されません。</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ることができることを条件に、通常、見積水準の返品に関する引当金を控除して、収益は認識されます。</p>
	<p>潜在的な影響:</p> <p>基準案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。一部の小売業者および消費財企業は、現行ガイダンスにおける厳格な要件を満たさないために、返品権の影響を見積るにあたり収益を繰り延べている可能性があります。提案されているガイダンスでは厳格さが軽減されているため、現在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。基準案のもとでは、経営者は、返品の発生可能性を決定するために、確率加重アプローチまたは最も発生可能性が高い金額のいずれか最も適切に予測できる方を用いることとなります。</p> <p>貸借対照表上、返品債務と返品される財に対する権利にかかる資産が総額表示されます。</p>	

2010年公開草案からの主な変更点：2010年公開草案からの重要な変更はありません。

設例1 - 別個の履行義務としての返品権

事実: ある小売業者は1個100ドルで100個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、この取引に関する返品可能性を10%と決定しました。10%の返品率の算定の根拠として、小売業者は携帯電話が7個返品される可能性を32%、9個返品される可能性を40%、そして15個返品される可能性を28%と見積りました。この小売業者は、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個）と売上原価4,500ドル（50ドル×携帯電話90個）が認識されます。予想される携帯電話の返品として500ドル（製品原価の10%、もしくは50ドル×携帯電話10個）の資産が認識され、返金する義務として1,000ドル（販売価格の10%）の負債が認識されます。返品の可能性は、事後の各報告日に見直されます。見積りが変更されると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

セル・スルー・アプローチは、販売代理店との契約において利用されるものです。このアプローチでは、販売代理店が売れ残り製品を返品したり、古い在庫を交換したり、割引を受けたりできることから、所有に伴うリスクと経済価値が移転されていないために、製品が最終顧客(すなわち、消費者)に販売されるまで収益は認識されません。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>収益は、財またはサービスが顧客に移転された時点で認識しなければなりません。企業は、顧客が財またはサービスの支配を獲得した時点で財またはサービスを移転します。顧客は、財および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の指標には、以下が含まれる場合があります。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業が資産について支払いを受ける権利を有している • 企業が資産の法的所有権を移転した • 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証拠を提供した 	<p>セル・スルー・アプローチは、販売業者や販売代理店等との契約では一般的です。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消費者に移転した時点で認識されます。</p>	<p>物品販売契約では、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、通常所有と結び付けられる程度の管理上の関与と実質的な支配のいずれも保持していない • 収益の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>潜在的な影響:</p> <p>基準案がセル・スルー・アプローチに与える影響は、契約条項に依存するでしょう。基準案は、経営者に対し、製品の支配がいつ顧客に移転したのかを決定するよう要求しています。顧客/販売代理店が製品の支配(自己裁量による返品権を含む)を有している場合、製品が顧客/販売代理店に引き渡された時点で支配が移転します。予想される返品または割引に関連する金額は認識される収益額に影響しますが、収益認識の時期には影響しません。</p> <p>支配の移転よりもリスクと経済価値の移転に焦点を当てている現行ガイダンスと比較すると、提案されているガイダンスでは、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。基準案においては、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すが、追加の指標も検討する必要があります。企業が、顧客/販売代理店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)、支配は顧客/販売代理店に移転されていないため、収益は製品が第三者に販売される時点でのみ認識されます。</p>	

2010年公開草案からの主な変更点：2011年公開草案は、財の支配がいつ顧客(所有に伴うリスクと経済価値を有する顧客および検収の証拠を提供する顧客を含む)に移転されたかの評価に役立つ指標を追加しています。

設例2 – セル・スルー・アプローチによる販売代理店への製品の販売

事実：ある消費財企業は、最終顧客へ製品を供給するために販売代理店のネットワークを利用しています。販売代理店は、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。いちど製品が最終顧客に販売されると、消費財企業は製品についてさらなる義務を負わず、販売代理店もさらなる返品権を有しません。消費財企業はどの時点で収益を認識するのでしょうか？

考察：収益は、製品の支配が顧客に移転した時点で認識されます。製品を返品するかどうかの販売代理店に委ねられている場合には、販売代理店は「顧客」とみなされ、販売代理店が製品を取得した時点で支配が移転します。販売代理店は、返品の手当に応じて収益を認識することになります。

設例3 – 製品の委託販売

事実：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)。小売業者は、製品をレジに通すまで製品の権利を得ません。売れ残りの製品はすべて製造業者に返品されます。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のでしょうか？

考察：製造業者は、消費者に販売されなかった製品について小売業者が製造業者に対して無条件の支払義務を負っているか否かの検討を含め、小売業者が製品に対する支配を獲得しているかどうかを検討する必要があります。消費者に販売する前の収益認識は適切でない可能性があります。製造業者が、返品を要求する権利または売れ残りの製品を他の小売業者に移転する権利を保持している場合には、支配は移転されておらず、製品が第三者に販売される時点でのみ収益が認識されます。

疑似出荷時FOB

消費財企業は、販売契約に「本船渡し」(FOB)条件が含まれ、法的所有権が出荷時に移転することが明らかな場合であっても、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ことがあります。多くの消費財企業は、紛失または損傷した積荷について顧客に対して補償する商慣行があり、これにより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まで繰り延べられているでしょう。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。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>収益は、履行義務が充足された時点(財またはサービスの支配が顧客に移転した時点)で認識されます。支配の移転を評価する際に考慮すべき要因には以下のものがありますが、これらに限定されません。</p> <ul style="list-style-type: none"> 顧客が無条件の支払義務を負う 顧客が資産の法的所有権を有している 顧客が資産を物理的に占有している 	<p>売手が、契約条件に従って行わなければならないこと(これは通常、サービスの提供時または履行)を実質的に遂行するまでは、財の販売にかかる収益は認識してはなりません。</p> <p>財の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。ベンダー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</p>	<p>財の販売に関する契約では、以下の条件が満たされる場合、通常、引渡時に収益を認識します。</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 売手が管理上の関与を保持していない 収益の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

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<ul style="list-style-type: none"> 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証拠を提供した <p>企業が財を移転しているものの出荷条件に基づき損失のリスクを保持している場合、リスクと経済価値は顧客に移転していないため、追加の履行義務が発生する可能性が示唆されます。</p>	<p>延べられます。</p> <p>潜在的影響:</p> <p>提案モデルでは、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、収益認識の時期が大幅に変わる可能性があります。</p> <p>提案されているガイダンスにおいて、経営者は、疑似仕向地 FOB 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、輸送時の損失リスクの補償があります。契約条件によっては、基礎となる財の支配が移転し、売手の所在地から財が出荷された時点で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が、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、収益は履行義務が充足された時点で認識されることになります(それらの時期は異なる可能性があります)。</p>	<ul style="list-style-type: none"> 発生した原価を信頼性をもって測定できる <p>疑似仕向地 FOB 条件がある場合、収益は、通常、財が買手に到達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>

2010年公開草案からの主な変更点：2010年公開草案からの重要な変更はありません。

設例4 - 疑似仕向地FOB

事実: 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する)。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、これまでの商慣行として、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所有していませんが、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、損失リスクを保持しているという点で、別個の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商慣行に基づく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、出荷時に損失リスクにかかる履行義務を充足していません。取引価格は、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、小売業者がテレビの支配を獲得した時)に認識されます。損失リスクの負担に関連する収益は、テレビの輸送が進むにつれて認識されます。

顧客インセンティブ

小売および消費財企業は、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つは無料になる」）、価格保護（プライス・プロテクション）または価格マッチングプログラムを提供します。消費財企業は通常、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（自社製品の販売不振に対する補償）などのメーカー割引を提供します。また消費財企業は、小売業者に対して製品陳列あるいは製品陳列料を提供します。今日適用される会計基準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。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>基準案は、経営者に対し、契約において区別できる履行義務を識別し、取引価格をそれぞれの履行義務に配分することを要求しています。追加的な財またはサービスを取得するオプションである、顧客特典クレジット、数量値引き、クーポンなどの販売インセンティブは、そのオプションが重要な権利を提供する場合には、別個の履行義務です。</p> <p>取引価格の測定および配分にあたっては、顧客インセンティブや他の値引きの影響を考慮しなければなりません。</p>	<p>顧客に提供される販売インセンティブは、通常、ベンダーが対応する売上を計上する日または販売インセンティブが提案される日のどちらか遅い時点で、収益の控除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、販売時に収益の控除として計上されません。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す。顧客に数量値引きを提供する契約からの収益は、見積販売数量とそれに対応する値引見込額を参照して測定されます。経営者が値引見込額を信頼性をもって見積れない場合、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>もしインセンティブが契約を締結しなければ得ることができない重要な権利（例えば、将来の購入に対する値引き）を顧客に与える場合には、基準案は US GAAP で報告をしている一部の企業に影響を与えるでしょう。これらのインセンティブは別個の履行義務となります。取引価格は、それらの別個の履行義務に配分され、インセンティブに基づく履行義務が履行されるか、または権利が失効する時点で収益として認識されます。</p> <p>もしインセンティブが契約における財またはサービスの価格設定に変動を与える場合には（数量値引きなど）、企業は、取引価格を決定するために、確率で加重した見積りあるいは最も発生の可能性が高い結果のうちいずれかより適切に予測できる方を決定する必要があります。このアプローチによると、特に US GAAP で報告をしている企業においては、収益がより早い時点で認識される可能性があります。</p>		

2010年公開草案からの主な変更点：履行義務を区別できるか否かの指標である「区別できる利益マージン (distinct profit margin)」という概念が削除されました。提案されているガイダンスのもとでは、企業が、通常財またはサービスを別個に販売している、あるいは顧客が、その財またはサービスからの便益を、それ単独でまたは顧客にとって容易に利用可能な他の資源と一緒にして得ることができる場合には、財またはサービスを区別できます。

設例5 - 小売業者発行のクーポン

事実: ある小売業者は製品販売時に、将来同じ製品をもう一つ購入する際に60%オフとなるクーポンを消費者に提供します。この小売業者は、通常は、将来購入する際に10%の値引きを消費者に提供します。製品の販売価格は10ドルです。最初の販売時にいくら収益が認識されるのでしょうか？

考察: このインセンティブは消費者に重要な権利を提供するため、別個の履行義務となります。経営者はクーポンが実際に商品と交換される可能性を見積る必要があります。もし交換の発生可能性が100%であれば、オプションの価値は5ドルです(10ドル×50%の値引き[すなわち、通常、小売業者が10%の値引きを提供することを考慮した、消費者に対する値引きの増分価値]×100%の予想交換率)。この経営者は、10ドルの取引価格のうち、3.33ドル(10ドル×(5ドル/(5ドル+10ドル)))をクーポンに配分します。この小売業者は、支配が移転したとみなして、製品を販売した時点で6.67ドルを収益として認識し、クーポンが交換されるか、もしくは交換されないまま失効するまで、クーポンの価値である3.33ドルの認識を繰り延べます。クーポンが将来の販売時に交換された場合、クーポンに配分された3.33ドルは、事後の販売に関する取引価格に含まれます。

設例6 - 製造業者発行のクーポン

事実: 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。製造業者から小売業者への販売は売り切りで、製品の支配は小売業者に移転します。返品権や価格保護、ストック・ローテーション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、直接消費者に1ドルの値引クーポンを発行します。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。消費者はクーポンがなければ12ドルを支払い、クーポンがあれば11ドルを支払います。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。400枚のクーポンが交換されると見積もった場合、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。小売業者は、消費者への販売時に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。基準案では特に言及されていませんが、小売業者が受取る対価の公正価値は12ドルであるため、製造業者が支払う追加的な対価は、小売業者の収益を表すと考えられます。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 - 無料製品リベート

事実: あるベンダーが、1回の取引で1箱20ドルのゴルフボールを3箱購入する消費者が1箱分無料となるメール・イン・リベートを受け取るプロモーションを展開しています。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: このベンダーは4箱のゴルフボールを60ドルで販売していることとなります。それぞれの履行義務(すなわち、各々の箱)について、相対的な見積販売価格に基づき、15ドルが配分されます。もしベンダーが、利用が予想されるメール・イン・リベートの数量を販売日に決定できない場合には、引渡しされない箱に配分された取引価格は、リベートが利用されるか、もしくは失効するかのいずれか早い時点まで繰延べられます。

設例8 - 製品陳列料

事実: 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、製品陳列サービスについて、返金不能の1百万ドルを前払いで小売業者に支払います。製品の陳列に関する小売業者の約束には、製品在庫の備蓄と他の製品より有利な陳列をすることが含まれます。製造業者はこの前払い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別個に販売されておらず、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からの便益を得られないため、当該サービスを区別することはできません。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。製造業者は、小売業者への製品の販売とは別個の便益が提供されるサービスを小売業者から受けていません。前払いは取引価格の減額を意味するため、小売業者に販売された製品の収益認識はより小さくなります。

設例9 - 小売業者が事後に価格を下げた場合の価格保護(プライス・プロテクション)

事実: ある小売業者は、1月1日に顧客Aに対し製品を100ドルで販売し、向こう3か月にこれより安い販売価格に値下げする場合には、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。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: 顧客に支払われると想定される対価は、製品販売時に負債として計上されます。取引価格は、100ドルの販売価格から、顧客Aに払い戻すと見込まれる対価の見積確率加重金額または最も発生の可能性が高い金額を控除した金額を表します。

ロイヤルティ・プログラムおよびギフトカード

小売業者は、ブランド・ロイヤルティを構築して、顧客に製品を購入してもらうインセンティブを与えることによって売上を増やすため、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、また他の適格な行動をとるごとに、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。クレジットが交換されない場合には失効することもあります。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、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されます。

失効した権利の金額は、通常“breakage(非行使部分)”と言われます。非行使部分は、通常、小売業者の利益として認識されることとなりますが、認識および分類のタイミングは、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。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>ロイヤルティ・ポイント</p> <p>追加的な財またはサービスを獲得するオプションは、もし顧客が契約を締結しなければ得ることができない重要な権利を顧客に与えるものである場合には、契約上別個の履行義務を生じさせます。基準案は、経営者に対して、別個の履行義務に配分される取引価格を見積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、オプションが失効した時点、または将来の財またはサービスが顧客に移転した時点で、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、複数要素収益モデルと、増分コスト引当モデルの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計上され、特典クレジット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、複数要素取引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、最初の購入取引でない、また権利失効が見込まれない限り、他の購入者が受けている値引きを考慮します。</p>
<p>ギフトカード</p> <p>収益は、履行義務が充足された時、すなわち財またはサービスの支配が顧客に移転した時に認識されます。</p> <p>取引価格(すなわち、認識される収益の金額)は、財またはサービスの移転と交換に企業が顧客から受取ると見込んでいる対価の金額と同じです(売上税等の、第三者のために回収する金額を除く)。</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)。交換されないギフトカードについては、非行使部分とみなされます(以下の解説を参照のこと)。</p>	<p>将来の履行に先立つ前受手数料は、関連する将来の履行が生じた場合に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せん。交換されないギフトカードについては、非行使部分とみなされます(以下の解説を参照のこと)。</p>

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>非行使部分 (breakage)</p> <p>非行使部分の金額が企業にとって合理的に確実である場合には、見込まれる非行使部分の金額を、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しなければなりません。非行使部分の金額が企業にとって合理的に確実でない場合には、企業は見込まれる非行使部分の金額を、顧客が残存する権利を行使する可能性がほとんどなくなった時に収益として認識しなければなりません。</p>	<p>非行使部分の認識に関して一般的に認められた会計モデルが3つあり、それぞれプログラムの特徴、法規制、非行使部分の金額を信頼性をもって見積るベンダーの能力を前提としています。</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 (権利が失効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しない可能性がほとんどなくなった時点で収益を認識する) <p>経営者がどのモデルを選択するかは、インセンティブ・プログラムの特徴および非行使部分の金額を見積る能力に依存します。</p> <p>財産没収法 (escheat laws) が適用される場合には、ベンダーは没収された部分から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、当該財源を第三者に付託することが要求されているためです。</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>
<p>潜在的な影響:</p> <p>ロイヤルティ・ポイント</p> <p>基準案は、現在 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、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繰延べられ、収益はリワードの失効時または交換時のいずれかに認識されます。この結果、現在に増分コスト引当モデルが用いられている取引価格の一部に対しては、より遅く収益認識されることとなります。</p> <p>ギフトカード</p> <p>基準案においても、企業は引続き、ギフトカードを引き受ける将来の義務に関して収益を繰延べることとなります。収益は、ギフトカードの交換時または失効時のいずれかに認識されます。</p> <p>非行使部分</p> <p>ギフトカードがひとまとまりの契約の一部として販売される場合、非行使部分は、収益を別個の履行義務に配分する時に考慮されます。見込まれる非行使部分は、顧客が権利を行使するパターンに応じて、収益として認識されます。これにより現在の実務で生じている多様性は排除される可能性が高いです。</p> <p>非行使部分は、収益認識の時期にも影響を与える可能性があります。経営者は、契約における履行義務に配分される取引価格を決定するにあたり、非行使部分がロイヤルティ・リワードに与える影響を考慮しなければなりません。</p>		

2010年公開草案からの主な変更点：アップデートされた公開草案には、非行使部分モデルをどのように適用するかに関するガイダンスが含まれています。非行使部分の金額が企業にとって合理的に確実である場合には、見込まれる非行使部分の金額を、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しなければなりません。非行使部分の金額が企業にとって合理的に確実でない場合には、企業は、見込まれる非行使部分の金額を、交換される可能性がほとんどなくなった時に収益として認識しなければなりません。

設例10 - ロイヤルティ・ポイント

事実：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、通常販売価格1,000ドルの製品を購入し、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%が非行使部分）と見込んでいます。このため、小売業者は、ポイントの交換見込みに基づき、1ポイントのインセンティブの独立販売価格を0.095ドル見積ります（0.10ドルから5%を控除）。ポイントと製品に配分される対価はいくらでしょうか？

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 (\$1,000 × \$1,000/\$1,095)
ポイント	\$87 (\$1,000 × \$95/\$1,095)

製品に配分された収益である913ドル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87ドルは、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。未交換ポイントの金額（すなわち5%の非行使部分）は、製品の引渡時に認識されます。

設例11 - ギフトカード

事実：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、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りました（10%の非行使部分）。この企業は、ギフトカードが失効した時点で、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。この企業の非行使部分に関する会計方針では、比例モデルを適用するとしています。ギフトカードの販売時には繰延収益100ドルが計上されます。ギフトカードの交換時にいくらの収益が認識されるのでしょうか？

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ドル分の商品をギフトカードで購入する場合、小売業者は商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。

ライセンスとロイヤルティ

ライセンスは、小売および消費財業界ではライセンサーおよびライセンシーの両観点から一般的です。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。ライセンスの会計処理は、基準案により重要な影響を受ける可能性があります。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
知的財産 (IP) のライセンスまたはその他の権利を企業が顧客に付与する約束は、顧客が当該権利の支配を獲得する時に企業	ライセンス契約における収益は、稼得され、実現したまたは実現可能な場合に認識されます。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	ライセンス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。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>が一時点で充足する履行義務を生じます。</p> <p>企業は、知的財産を使用する権利が契約における他の履行義務と別個かどうかを評価し、収益をいつ認識するかを決定しなければなりません。</p> <p>顧客は、知的財産のライセンスを使用し、そこから便益を得ることができる期間が開始するまでは、知的財産を使用する権利の支配を獲得しません。</p> <p>将来の事象を条件とする対価(たとえば、売上に基づくロイヤルティ)に関連する収益認識は、企業がそれらの対価の金額に対する権利を得ることが合理的に確実でない場合、制限を受ける可能性があります。企業に、類似した種類の契約の経験があり、その経験が契約の結果の予測に役立つ場合、契約における対価の金額に対する権利を得ることが合理的に確実になります。</p>	<p>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な場合に認識されます。</p>	<p>解約不能な契約のもとで返金不能な金額についての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もって認識するかは決定にあたっては、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 ベンダーに残存する履行義務がない <p>ロイヤルティは、関連する契約の内容に従って、発生主義で認識されます。</p>
	<p>潜在的な影響:</p> <p>基準案は、知的財産を使用する権利が契約における他の履行義務と区別できると仮定して、顧客が知的財産を使用する権利の支配を獲得した時点で収益を認識することを要求しています。これは、多くの状況において、顧客が知的財産を使用する権利を得た時点で収益が認識されることを意味します。このため、現在適用しているモデル(一定の期間にわたる、または前もって)によっては、収益認識の時期が現在の会計処理から変わる可能性があります。</p> <p>しかしながら、ライセンスの対価が変動対価であり顧客の売上に応じて決定される場合には、ライセンスの収益は制限を受ける可能性があります。</p> <p>ライセンサーは、関連する資産の支配が移転した時期を決定するために、契約の法的条件のより詳細な評価を行わなければならないかもしれません。また契約に重要な財務要素が含まれている場合には、貨幣の時間価値も考慮する必要があるかもしれません。</p>	

2010年公開草案からの主な変更点: 2010年公開草案で行われた非独占的ライセンスと独占的ライセンスの間の区別は、再審議の過程で削除されました。収益は、顧客が企業の知的財産を使用する権利の支配を獲得した時点で認識しなければなりません(区別要件および取引価格の算定および配分にかかる規定に従う)。将来の事象を条件とする対価(たとえば、売上ベースのロイヤルティ)に関連した収益認識は、企業がそれらの金額に対する権利を得ることが合理的に確実でない場合には、制限される可能性があります。

設例12 - ライセンス

事実: あるデザイナー・ジーンズ会社は、世界的に認知された商標を持っています。また、ある世界的な人形製造会社は、人形の服に商標名を入れて使用する権利のために、たびたびこのデザイナー・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商標名を入れることのできる独占的な権利を与えています。デザイナー・ジーンズ会社は、前受金100万ドルとデザイナー・ジーンズ会社の商標名の入った衣類を含むすべての人形の売上の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: デザイナー・ジーンズ会社は、顧客(人形製造会社)がライセンスに対する権利の支配を獲得し、対価に対する権利を得ることが合理的に確実となった時点で収益を認識します。100万ドルの前払いにかかる収益は、人形製造会社がライセンスに対する権利の支配を獲得した時点で認識されます。デザイナー・ジーンズ会社が受取る変動対価は、人形の売上のレベルに依存します。変動対価は、その金額が合理的に確実となるまで(すなわち、デザイナー・ジーンズ会社が売上が発生していると判断するに十分な証拠を入手するまで)は収益として認識されません。

製品保証

製品は、しばしば、ある一定の期間に目的ど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、当初の保証期間の終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。標準保証は、従来、コストの引当てとして会計処理されており、延長保証は収益の繰延べとされています。基準案では、顧客が別個に購入するオプションを有する製品保証(たとえば、別個に交渉または価格設定される保証)と顧客が別個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。経営者は、保証の中に別個の履行義務として会計処理すべきサービスの構成要素があるかどうかを決定するために、別個に販売されない保証を評価する際には、判断が必要になります。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
顧客が製品保証を別個に購入するオプションを有する場合には、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、約束した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りません。	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。保証申し立ての見積りは、標準保証において保証対象となる製品の修理や交換にかかるコストの見積りを、販売時に引当計上します。	契約に製品保証に関する条項が含まれる場合、経営者は保証の義務が契約上別個の要素であるかどうかを決定しなければなりません。
顧客が製品保証を別個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、製品保証に関する現行ガイドランスに従って会計処理しなければなりません。	別個に価格設定された延長保証にかかわる収益は繰り延べられます。繰り延べられた金額は、延長保証期間にわたり収益として認識されます。	製品保証が別個の要素ではなく、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義務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領し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見込まれるコストは、売上原価として認識されます。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。製品保証のコストは販売時に決定され、そのコストに対して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見積ることができない場合には、保証義務の期限が切れる前に収益は認識されません。
約束した製品保証(または約束した製品保証の一部分)が、別個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保証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。		延長保証の販売にかかる対価は繰り延べ

		<p>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 に相対的な公正価値を帰属させます。</p>
<p>潜在的な影響:</p> <p>基準案において、延長保証は別個の履行義務を生じさせるため、収益は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>契約対価は、契約価格ではなく独立販売価格の比率で配分されるため、別個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、標準保証とサービスも提供する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、後者に類する保証の独立販売価格の見積りを決定することは、そのような製品保証が別個に販売されていない場合には、困難である可能性もあります。延長保証にかかる繰延収益の金額は、当基準案のもとでは現行ガイダンスとは異なる可能性があります。</p> <p>別個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となります。</p>		

2010年公開草案からの主な変更点: 2010年公開草案は、潜在的な欠陥に対する保証と製品の引渡後の不具合に対する保証との2つのタイプに保証を区別していました。潜在的な欠陥に対する保証からは履行義務が発生しませんが、返品権と同様に、交換予定の製品については収益が繰り延べられることになりました。提案されたモデルの複雑性に関して重要な懸念が提起されたことを受けて、両審議会はこのアプローチを簡素化する変更を行いました。これにより、製品保証の会計処理は現行の実務と類似するものとなり、製品保証が別個に販売されない場合にはコストの引当てが行われます。

製品の移転後に発生する不良に対する保証を提供する製品保証は、企業が当該保証を別個に販売している場合または別個に販売していない場合でも欠陥に対する保証に追加したサービスを提供する場合には、別個の履行義務を発生させます。

設例13 - 製品保証コストの引当て

事実: 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、この保証を別個に販売していません。製造業者はこの保証をどのように会計処理すべきでしょうか？

考察: 基準案は、製造業者に対し、当該保証を、現行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、コストの引当てとして会計処理することを要求しています。

設例14 - 製品保証の別個の履行義務

事実: ある製造業者が、ステレオ装置と顧客が別個に購入するオプションを有する12カ月の延長保証を販売しています。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: 基準案は、製造業者に対し、この12カ月の製品保証を別個の履行義務として会計処理することを要求しています。取引価格の一部は独立販売価格の比率で当該保証に配分され、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、保証の充足の形態(すなわち、比例的な形態か、またはその他の形態か)を評価する必要があります。

Datalines address current financial-reporting issues and are prepared by the National Professional Services Group of PwC. This publication has been prepared for general information on matters of interest only, and does not constitute professional advice on facts and circumstances specific to any person or entity. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication. The information contained in this material was not intended or written to be used, and cannot be used, for purposes of avoiding penalties or sanctions imposed by any government or other regulatory body. PwC, its members, employees and agents shall not be responsible for any loss sustained by any person or entity who relies on this publication.

© 2012 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.

To access additional content on reporting issues, register for CFOdirect Network (www.cfodirect.pwc.com), PwC's online resource for financial executives.