

Accounting for Sales of Products with Warranties
on IFRS Exposure Draft

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2017-07-26 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 大塚, 浩記 メールアドレス: 所属:
URL	https://saigaku.repo.nii.ac.jp/records/571

This work is licensed under a Creative Commons
Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0
International License.



IFRS公開草案における製品保証付き販売の会計

Accounting for Sales of Products with Warranties on IFRS Exposure Draft

大塚 浩 記

OTSUKA, Hironori

I はじめに

単一の契約が個別に識別可能な履行義務から構成されている場合、その履行義務の充足に基づいて収益を認識する公開草案「顧客との契約から生じる収益」(以下、IASB [2010c] とする。)がIASBとFASBから提案されている。この提案によれば、複数要素契約といわれる取引に関連して、どのように契約を識別し、履行義務を識別するか、又は会計処理単位を設定するかによって、財やサービスを提供することで受け取る対価を収益に配分する時期や金額が異なることになる。

また、IASB [2010c] の前に公表された討議資料「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」(以下、IASB [2008] とする)を受けて、企業会計基準委員会の「収益認識に関する論点の整理」(以下、ASBJ [2009] とする。)では、新しい提案は収益が顧客対価の単位ではなく、顧客に提供する個々の財やサービスの単位で認識されることになるとして、従来の引当金を認識する方式と異なるものであることを指摘している(ASBJ [2009] 第11項、論点3 質問4)。

さらに、IASB [2010c] の提案は、これまで収益認識とは別に提案されていた負債にも

影響を与えている。例えば、IAS37を改訂する公開草案「非金融負債」(以下、IASB [2005] とする。)では商製品又は財の提供に伴う保証の設例などが示されていたが、2010年に公表された負債に関するワーキングドラフト「IFRS [X] 負債」(以下、IASB [2010b] とする。)では、収益認識の新しいIFRSの範囲に含まれるという理由で保証の設例などが削除される予定であることが示されている¹⁾。

このような収益と負債をめぐる提案がなされている中で、次章以降ではIASB [2010c] を前提としてその特徴を概観し、そこでの製品保証付き販売における製品保証の性質の理解および追加コストなどについて検討を加える。

II 公開草案(IASB [2010c])における履行義務の識別と対価の配分

(1) 履行義務の識別

履行義務の識別は、契約の結合ないし分割を検討した上で識別された契約²⁾の範囲の中で検討される。その際、すべての約束した財又はサービスを識別することが、それらの財又はサービスを別個の履行義務として会計処理すべきかどうかの決定にかかわるので、その識別のために企業は契約条件及び企業の実

キーワード：履行義務、製品保証、品質保証的な製品保証

Key words : Performance Obligations, Product Warranties, Quality Assurance Warranty

務慣行を評価することが求められている（IASB [2010c] para.20）。そして、その財又はサービスのそれぞれを別個の履行義務として会計処理しなければならない場合は、財又はサービス（又は財又はサービスの束）が区別できるときのみであるとして、その区別可能な条件を次のいずれかと示している（IASB [2010c] paras.22、23）。

(a) 企業（又はその他の企業）が、同一の、又は類似する財又はサービスを別個に販売している。

(b) 財又はサービスが次の条件の双方を満たしていることにより、企業が財又はサービスを別個に販売しうる。

(i) 財又はサービスに、区別できる機能があること－財又はサービスに区別できる機能がある場合とは、それが、それ自体で又は顧客が企業から取得した（若しくは企業又は他の企業が別個に販売している）他の財又はサービスとの組み合わせの何れかで、効用がある場合である。

(ii) 財又はサービスに、区別できる利益マージンがあること－財又はサービスに区別できる利益マージンがある場合とは、財又はサービスが区別できるリスクにさらされていて、当該財又はサービスを提供するのに必要な資源を企業が別個に識別できる場合である。

このように、履行義務の識別の条件は、契約に含まれる財又はサービスがその機能面でも、価格面でも区別できるという意味での販売可能性である³⁾。

製品保証とのかかわりでは、会計処理を判断する単位の設定にかかわるため、契約にある履行義務の識別に関する具体的な判断基準が重要である。すなわち、製品保証契約につ

いての履行義務を「製品の提供」と「製品保証サービスの提供」という2つの別の契約とみるか、それらを合わせて1つの契約とみるか、また1つの契約とみる場合でもそれらを複数要素契約とみるかという違いに履行義務の識別の判断がつながり、その結果として会計処理が異なると考えられるからである。

（2）取引価格の算定と対価の配分

上記のように識別した履行義務を充足した時に、取引価格のうちの当該義務に配分した金額を収益と認識しなければならない（IASB [2010c] para.34）。その取引価格は、財又はサービスの移転と交換に、企業が顧客から受け取ると見込まれる対価を確率で加重平均した金額を反映したものである（IASB [2010c] para.35）。ただし、契約によっては対価の金額が変動するために見積を要するもの（例えば、割引、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス／ペナルティ、偶発事象、値引き、顧客の信用リスクなど）があり、これらのうち顧客から受け取った対価の一部又は全部について返金が見込まれる場合には、返金負債⁴⁾を認識し、顧客に返金すると見込まれる対価（すなわち、受け取った対価の金額と取引価格との差額）を確率で加重平均した金額で測定しなければならない（IASB [2010c] paras.36、37）。

また、企業の実績などの条件⁵⁾から判断して取引価格を合理的に見積ることができる場合にのみ、履行義務を充足した時に収益を認識しなければならないことが示されている（IASB [2010c] para.38）。このように、受け取った対価のうち返金などに相当する金額は除かれ、また、取引金額が見積もり可能な場合にのみ保証義務の充足に基づく収益認識が

行われる。

これらの見解は、顧客から受け取った対価が契約開始時における契約で生じ得るキャッシュ・フローのシナリオの全範囲を反映するという思考から導かれ、その対価は約束した財又はサービスの提供に係る企業の予想コストにマージンを加えたものを反映する履行義務の有用な測定値と考えられている（IASB [2010c] para.BC81）。

そして、算定された取引価格は、契約開始時に、個々の履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格に比例して（すなわち、相対的な独立販売価格に基づき）、すべての別個の履行義務に配分しなければならない（IASB [2010c] para.50）⁶⁾。

(1)で指摘した製品保証サービスを履行義務とみるか否かという点を除けば、ここでの製品保証とのかかわりは、顧客の返品権に基づく返金負債の認識と顧客の製品保証を請求する権利に基づく負債の認識との異同、対価の金額の変動要因としての偶発事象の反映方法、契約によって生じうるキャッシュ・フローのシナリオと製品保証サービスの実施の関係（取引価格の構成要素である予想コストとそのマージンと製品保証サービスの実施に関連するキャッシュ・フローの関係）が論点となる。

(3) 契約コスト

他のIFRS（例えば、棚卸資産、有形固定資産や無形資産など）の認識要件を満たして資産と認識されない場合、契約を履行するために発生したコストは、3つの要件をすべて満たす場合にのみ、資産を認識しなければならないことが示されている（IASB [2010c] para.57）。

(a) 契約に直接関連している

(b) 将来、履行義務を充足するために使用される、企業の資源を創出するか、資源の価値を増加させる（すなわち、コストが将来の履行に関連している）

(c) 回収が見込まれる

また、(a)契約獲得コスト（例えば、販売、マーケティング、宣伝、入札及び提案、並びに交渉のコスト）、(b)契約における履行義務のうち、充足されたものに関連するコスト（すなわち、過去の履行に関連するコスト）、(c)契約を履行するための、材料、労務、又はその他の資源の異常な仕損じ金額は、発生時の費用として認識しなければならないことが示されている（IASB [2010c] para.59）。

製品保証とのかかわりでは、(2)で示したキャッシュ・フローのシナリオにおける、契約コストと予想される交換又は修理のためのコストとの関係が論点になる。提案されている会計処理はマージンを含んだ取引価格が収益の繰延額であるが、そこに含まれるコストは棚卸資産相当額と考えられる。そこでは、請求があれば実施しなければならず、経験的に予想される交換又は修理のためのコストは認識されることはないであろうか。次章では、IASB [2010c] を前提とした製品保証の会計処理をみる。

Ⅲ 公開草案 (IASB [2010c]) における製品保証の会計処理

(1) 製品保証の性質の理解と会計処理

① 履行義務の識別

IASB [2008] では、製品の引渡時点に製品と引渡後のサービスの両者に対する収益の総額を認識し、引渡後のサービスを提供するための予想コストを製品の引渡時にIAS37や

SFAS5にしたがって見越し計上する現行の実務に対して、提案しているモデルでは標準的な製品保証（及び他の同様の引渡後のサービス）は履行義務として会計処理されることになり、それらが別々に販売されるかどうかにかかわらず、約束された製品保証又は他のサービスが顧客に提供されたときに限り収益が認識されることになるとして、提案しているモデルが現在多くみられている会計処理とは異なる可能性を示していた（IASB [2008] paras.6.26-6.28）⁷⁾。具体的には、製品保証付きの財の販売などについて、保証付きの製品を引き渡す履行義務と、その後の保証期間における保証サービスを提供する履行義務とに分けて識別する設例にみられるとおりである（IASB [2008] paras.A19-A31）。

IASB [2010c] でも製品保証付き販売における製品の引渡時点で、その対価の全額を収益として認識しない会計処理は同じである。しかし、IASB [2010c] では製品保証をつけた販売契約が、「製品を顧客に移転する履行義務」と、何らかの不具合が生じた際に「顧客に移転した製品を交換・修理する履行義務」という複数要素からなる契約であるか否かの判断は、製品保証の目的に依存することが示されている（IASB [2010c] paras.B16、B17）。

その製品保証の目的は製品保証が保護する対象によって区分され、その対象は(a)製品が顧客に移転されたときに存在している欠陥（「品質保証的な製品保証」）または(b)製品が顧客に移転された後に発生した故障（「保険的な製品保証」）のいずれかである（IASB [2010c] para.BC197）⁸⁾。

そして、製品保証付き販売における製品保証が「品質保証的な製品保証」であれば、製品を顧客に移転する履行義務以外の履行義務

はないとみるが、「保険的な製品保証」であれば、製品を顧客に移転する履行義務以外に製品保証に係る履行義務があるとみととしている。

後者に区分された製品保証に係る履行義務は、保険契約と同じとみて、取引価格を約束した製品と約束した製品保証サービスとに（単独の販売価格の比で）配分する（IASB [2010c] paras.B17、BC204）。したがって、IASB [2008] で示された会計処理はこちらの意味で製品保証全体を説明していたということができる。

それに対して、前者はIASB [2010c] で初めて示された見解である。この見解によれば、製品保証サービスを履行義務ではないとするので、製品保証付き販売契約における対価の履行義務への配分という問題は生じないが、次のような会計処理を提案している。

②品質保証的な製品保証（履行義務でない製品保証）

品質保証的な製品保証と判断される場合には、欠陥があるかもしれない製品を顧客に引き渡してしまった可能性があるために、その製品保証部分の会計処理については次の2つを検討している（IASB [2010c] para.BC199）。

- (a) 欠陥のある製品を交換又は修理するという負債
- (b) 未充足の履行義務（販売時点で欠陥のない製品を企業が顧客に提供できなかったことによる）

(a)を選択するという事は、現在行われている一般的な実務と同じになり、欠陥があった場合にその製品を交換又は修理する義務についての別個の負債をIAS37にしたがって認識することになる（IASB [2010c] para.

BC200)。

他方、(b)を選択するということは、不確実ながらも欠陥があったとみられる製品に係る履行義務を認識し続けることであり、顧客への移転時に製品に欠陥があったかどうかに関する不確実性は、履行義務の充足が不確実なという意味において、販売は不成立となっていることになる (IASB [2010c] paras. BC201-202)。

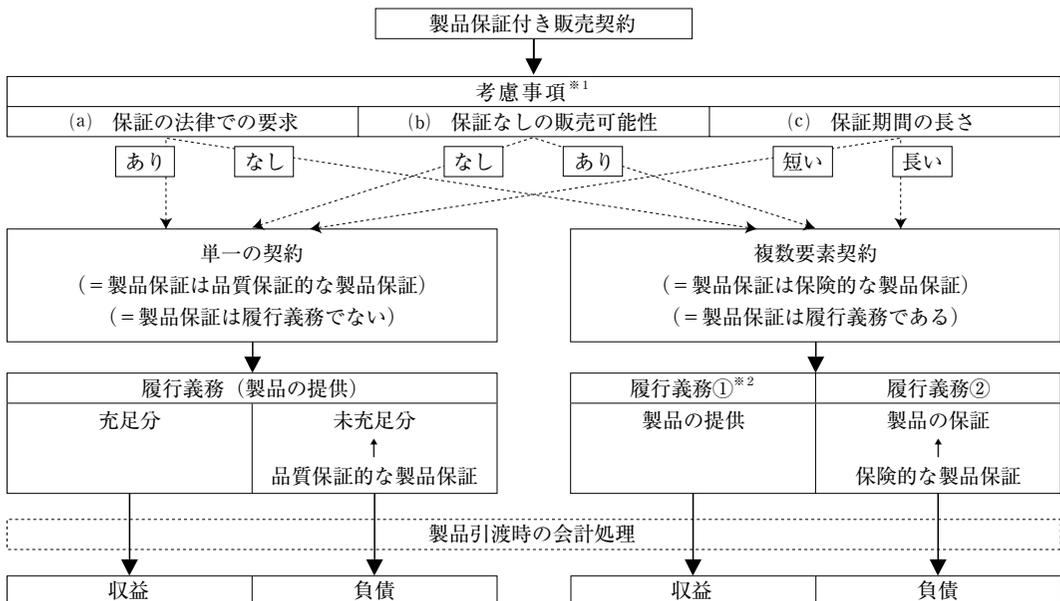
そして、この履行義務ではない品質保証的な製品保証サービスについて「企業が欠陥製品の交換を求められる場合には、欠陥製品に係る収益は、それを顧客に移転したときには認識しない。企業が欠陥製品の修理を求められる場合には、当該製品のうち修理の過程で

交換されると予想される部分に帰属する取引価格の部分については収益を認識しない。」 (IASB [2010c] para.15) と示されているように、(b) が選択されている。

この交換又は修理の見積りは、IASB [2010c] の設例や金額の合理的な見積の説明をみる限り、企業の経験ないし実績に基づいて行われる。この修理の過程で交換されると予想される部分に帰属する取引価格は、返金負債における返金額の見積と同じ内容 (実際には返金はしないが、その金額に相当する交換又は修理を行うということ) を意味していると考えられる。

履行義務の識別と会計処理の全体像を示せば、以下のとおりである。

<図 1 製品保証付き販売契約における履行義務の識別と製品引渡時の会計処理>



※ 1 IASB [2010c] para.B18に示されている考慮事項であり、必ずしも矢印の方に区分されるわけではなく、判断の補助的なものであり、相対的なものと考えられる。したがって、現実には契約の条件や取引慣行などその他の要素も含めて判断すると考えられる。

※ 2 契約条件次第では、複数要素契約と判定された場合の履行義務①についても品質保証的な保証を考慮して、充足分と未充足分とに分けて収益を認識することがあると考えられる。

提案された品質保証的な製品保証の会計処理に至った理由は、返品権の会計処理との整合性と、別個の負債を認識することが履行義務の充足前の収益とそれに含まれるマージンの認識に結びつくことが示されている（IASB [2010c] paras.BC202、203）。そこで、返品権の会計処理と履行義務を充足するための追加コストについてみることにする。

（2）返品権の会計処理との整合性

返品権付き販売において、返品期間中に返品される製品を受け入れるために待機するという企業の約束は、返金を行う義務に追加された別個の義務として会計処理してはならず、その代わりに、企業は次の両方を認識しなければならない（IASB [2010c] para.B9）。

- (a) 返品が予想されていない移転した財についての収益
- (b) 返金の負債

この会計処理は、返品権付き販売について示された履行義務アプローチと販売不成立アプローチを次のように検討した上での結果である⁹⁾。

まず、履行義務アプローチとは「返品権を与えるという約束は履行義務である。このアプローチでは、企業は契約における取引の一部をその履行義務に配分し、企業が返品サービスを提供した時にそれを収益として認識することになる。」（IASB [2010c] para.BC187）である。

それに対し、販売不成立アプローチとは「収益（及び売上原価）が認識されるのは、顧客に移転した物品のうち、成功した販売（すなわち、販売不成立とならない販売）となることが見込まれるものについてのみとなる。このアプローチでは、返品を受け入れるという

約束は履行義務でない。」（IASB [2010c] para.BC187）である。

そして、返品権付き販売契約は少なくとも2つの履行義務（「顧客に商品を提供する履行義務」と「返品権サービスについての履行義務」）を含み、返品権サービスについての履行義務は返品期間中に顧客から返品された商品を受け入れるという待機義務であると説明されている（IASB [2010c] para.BC189）。

ただし、この2つの義務について背景説明で次の2つことが明らかにされている（IASB [2010c] paras.BC190-BC193）。

- ・顧客に商品を提供する履行義務については、返品権が消滅しない限り販売が成立したか、不成立であるかが判明しないために、販売が不成立であるとみられる収益すなわち返金負債を見積るということ
- ・返品権サービスの履行義務については、返金負債とは別の履行義務として識別するものの、その独立した販売価格等の見積の複雑性やコストの点から履行義務として会計処理しないこと

特に、後者については、前章で示した履行義務の識別条件を満たしているのに、会計処理はその複雑性やコストの観点から履行義務としない点の特徴である。

このように、返品権付き販売に関する会計処理は、履行義務アプローチと販売不成立アプローチのいずれかを選択したあるいは否定した上での結論ではなく、次図のように両方のアプローチが説明する特徴が返品権付き販売にはあるけれども、結果として会計処理は販売不成立アプローチの部分のみが提案されていることができる。

＜図2 返品権付き販売契約における履行義務の識別と商品引渡時の会計処理＞

返品権付き販売契約		
履行義務①		履行義務②
商品の提供		返品権サービス
充足分	未充足分	
商品引渡時の会計処理		
収益	(返金) 負債	なし (識別しているが除外)

したがって、製品保証に置き換えてみると、品質保証的な製品保証サービスについての履行義務を識別するが会計処理は行わず、品質保証的な意味で販売が不成立であるとみられる部分について負債を認識することになると考えられる。

また、返品を受け入れる約束に対して待機義務という言い換えをしているが、これはIASB [2005] では不確実な負債に対しても使用されている用語である¹⁰⁾。IASB [2005] で待機義務は認識され、期待キャッシュアプローチに基づいて測定されるが、上記の実務的な理由がIASB [2005] の提案でいう認識要件の測定可能性を満たさないのかについて検討の余地がある。

(3) 履行義務を充足するための追加コスト

①追加コストを認識するタイミング

製品保証に関する見解ではないが、IFRIC 解釈指針 第13号「カスタマー・ロイヤリティ・プログラム」(以下、IASB [2007] とする。)は、顧客に特典を提供する企業の義務の認識と測定について、受領した対価の一部を特典クレジットに配分し、収益の認識を繰り延べる方法と、特典の提供のための見積将来コストを引き当てる方法の2つを論点と

してあげていた。そして、前者の根拠となる取引の実質を反映させるために単一取引の個別に識別可能な構成部分ごとに認識規準を適用することを示しているIAS18para.13と、後者の根拠となる同一の取引などに関連する収益及び費用は同時に認識されるという収益と費用の対応を示しているIAS18para.19が検討されている。

その結果、前者は単一の取引が複数の別個の物品又は役務を異なる時点で提供することを要求している場合に適用され、個々の項目に対する収益がその項目が引き渡された時にのみ認識されるのに対し、後者はすでに引き渡した項目に直接関係する追加的なコストを負担しなければならない(例えば、製品保証の請求に対応するために)場合にのみ適用されるという判断を示している(IASB [2007] paras.4、BC9)。

(IASB [2007] では製品保証が製品を引き渡す際に収益を全額認識する取引とみられているが、)追加コストはすでに認識した収益に直接対応している場合に負担することになる。この考え方はIASB [2010c] にも存在しており、収益を認識する取引の説明を変えること(すなわち、受け取った対価に基づく収益認識か、履行義務の充足に基づく収益認識か)によって交換又は修理のためのコストの認識のタイミングも変わることになっている。そして、製品を引き渡したことによる将来の交換又は修理の可能性に関連する会計処理は、販売が成立していないことによる収益の繰延だけという処理が提案されている。

②履行義務を充足するためのコスト

収益と費用の認識の流れは、上記のように、IASB [2010c] では品質保証的な製品保証に

については履行義務の未充足分の収益を繰り延べ、保険的な製品保証については履行義務に対応する収益を繰り延べる。いずれにしても、その金額は交換又は修理されると見込まれる部分に対応する販売価格または独立した販売価格の見積に基づく対価の配分額であり、その構成要素はコストとマージンからなる。それに対して、いわゆる製品保証引当金を計上する場合は、当期に引渡した製品の収益の総額に対応する、将来に見込まれる交換や修理のためのコストを当期の費用として繰り入れる。

品質保証的な製品保証を前提として履行義務の未充足分を繰り延べる場合と、製品引渡時に収益全額を認識する場合とで比較すると次のようになると考えられる¹¹⁾。

<設例>

- ・引き渡した商品(現金販売) ¥100(@ ¥10 ×10個)

- ・引き渡した商品の原価 ¥60 (@ ¥6 ×10個)
- ・履行義務の未充足分の対価の見積額 ¥10 (1個)
- ・修理コストの見積額 (と実際発生額(現金支払)) ¥2

(経験に基づく欠陥は修理可能であり、修理後はすべて顧客に引き渡される)

このように、製品保証を実施するためのコストは、履行義務の未充足分を繰り延べる場合にはその保証についての顛末が判明した段階で棚卸資産の原価に含められるのに対して、収益全額を認識する場合には収益を全額認識する引渡し時点で売上原価(ないし販売費)に含められると考えられる。

履行義務の未充足分を繰り延べる場合における引渡時の負債(履行義務の未充足分)は、履行義務を充足すれば収益と認識される部分であり、製品の提供に係る企業の予想コストとマージンを含んだ取引時点のキャッシュイ

<表1 設例の仕訳>

履行義務の未充足分を繰り延べる場合				製品引渡時に収益全額を認識する場合			
引渡時							
借方		貸方		借方		貸方	
現金	100	売上高	90	現金	100	売上高	100
		(履行義務の充足分)					
		負債	10				
		(履行義務の未充足分)					
売上原価	54	棚卸資産	60	売上原価	60	棚卸資産	60
(履行義務の充足分)							
棚卸資産	6						
(履行義務の未充足分)							
				売上原価	2	負債	2
				(良品への修理コスト)		(引当金)	
修理時							
負債	10	売上高	10	負債	2	現金	2
(履行義務の未充足分)		(履行義務の充足分(修理後))		(引当金)			
棚卸資産	2	現金	2				
(良品への修理コスト)							
売上原価	8	棚卸資産	8				
		(履行義務の充足分(修理後))					

ンフローで測定されている。それに対し、収益全額を認識する場合における引渡時の負債（引当金）は、将来のキャッシュアウトフローを見越したコストで測定される。

両者共に、製品保証サービスをつけて販売したことにより何らかの負債を認識することに違いはないが、測定の対象（「価格に基づく対価の配分額」と「交換又は修理のためのコスト」）やその金額の属性（「引渡時のキャッシュインフロー」と「引渡時の見積将来キャッシュアウトフロー」）は異なるものとなる。

履行義務の当初測定がコストのみでなく、コストとマージンを含む対価の配分額であることを前提とすれば、履行義務の未充足分を繰り延べる場合には、前受金と同じ意味になり、すでに認識されている収益に対応する交換または修理のためのコストを認識するという意味の問題は生じない。

この場合、履行義務の未充足な部分の金額の構成要素であるコストは、欠陥があるかもしれないがすでに顧客に引き渡している手許にない製品のコストであり、棚卸資産として認識される。設例では、欠陥のある製品として1個¥10を前提としたが、この意味ではその棚卸資産の原価には欠陥製品を修理するためのコストは含まれない。

しかし、前章でみたように、契約によって生じるキャッシュ・フローのシナリオが反映されているとみるとしても、契約が不利にならない限り、この棚卸資産の原価に将来の交換又は修理のためのコストが収益の認識前に認識されることはないのだろうか。また、この意味で棚卸資産の減損処理と一体に考える必要があると考えられる。

というのも、製品の提供という履行義務が未充足ということは、交換又は修理の請求が

あればコストをかけて応じなければならない可能性があることを示しているからである。したがって、その分は改訂予定のIAS37の期待キャッシュアプローチにしたがった、IASB [2005] の提案でいう待機義務の認識要件である測定可能性を満たす可能性があると考えられる。その場合、仮に製品保証サービスについての待機義務としての履行義務を経験的にも金額の重要性から負債として認識しなければならないとすれば、交換又は修理のための追加コストは履行義務に配分された対価の構成要素の中で説明されなければならないと考えられる。

IV むすび

IASB [2010c] は、製品保証付き販売契約のすべての形態を一括りにした、1つだけの会計処理を提案しなかった。すなわち、製品保証の性質を品質保証的な製品保証と保険的な製品保証とに区分して、前者であればその契約を製品の提供にかかわる単一の履行義務として識別し、後者であれば製品の提供と製品保証サービスの提供という2つの履行義務として識別して会計処理することを提案している。

そこでは、まず、製品保証の性質の判断には十分な説明が必要となると予想される。品質保証的な製品保証と保険的な製品保証とを区別する判断のための考慮事項が示されているが、さらに契約は口頭による約束や商慣習などの黙示的な約束をも含むために、その判断材料はかなり広範にわたっているからである。したがって、IASBとFASBが目指す統一的な収益認識のためにより明確な基準を示す必要があり、また企業は契約の中身と取引の実態を説明可能にする準備が大切になるだろ

う。

次に、品質保証的な製品保証と保険的な製品保証のいずれに判定されても、製品引渡時点で受領される対価の全額を収益として認識しない。しかし、繰り延べられる収益は、前者の場合には製品保証サービスを製品を提供する履行義務の未充足分として認識し、後者の場合には製品保証サービスを履行義務として認識する。いずれも顧客から受領した対価を配分する点では同じだが、その配分基準は異なる。その違いは、前者が交換又は修理すると予想される部分に帰属する取引価格を算定するのに対し、後者はそれぞれの履行義務の独立した販売価格に基づいて配分される取引価格を算定することである。いずれにしても、交換又は修理に基づく見積りは企業の経験ないし実績に基づくものであり、履行義務の未充足分を測定する場合でも、別個の履行義務を測定する場合でも、交換又は修理する可能性あるいはそれぞれの販売価格を見積る必要がある。履行義務の識別に加えて、この点についての経営者の判断と説明が必要となるだろう。

さらに、品質保証的な製品保証の会計処理は、返品権付き販売契約を念頭において提案されていることがうかがえる。それは、履行義務の未充足分が受け取った対価に基づく返金見積額を交換又は修理の見込みに対応する見積額に置き換えて測定される点に影響し、また識別された返品権サービスについて会計処理しないことが、品質保証的な製品保証を別個の履行義務とみない（あるいは返品サービスと同じように、この品質保証的な製品保証に付随する品質保証サービスを識別しても会計処理しない）提案に影響していると考えられる¹²⁾。

最後に、製品の提供についての履行義務の未充足分は交換又は修理の請求がなければ充足時に収益に振り替えるということに問題はないが、反対に交換又は修理の請求があればコストをかけて応じなければならない可能性があるということを示している。したがって、その分はIAS37の期待キャッシュアプローチにしたがった、IASB [2005] の提案でいう待機義務の認識要件である測定可能性を満たすか否か、また仮に製品保証サービスについての待機義務としての履行義務を経験的にも金額の重要性からも負債として認識しなければならないとすれば、交換又は修理のための追加コストと履行義務に配分された対価の構成要素の理解については、不利な契約および棚卸資産の減損処理との関係と共に検討しなければならないと考えられる。

<注>

- 1) 収益認識に関する新しいIFRSの範囲になるものとしてIASB [2010b] に示されている、IASB [2005] から削除される予定の項目は、設例4 A (延長製品保証)、4 B (延長製品保証 - 推定的義務ではない場合)、8 (返金方針)、18 (保証義務の開示) である (IASB [2010b])。
- 2) IASB [2010c] での契約は書面でも、口頭でも、企業の商慣行による黙示的なものでもよく、顧客との契約を成立させるための実務及びプロセスは、法域、業界及び企業によって異なり、同一企業内でも異なる場合があるために、企業は、契約の存在を判定する際に、そのような実務やプロセスを考慮しなければならないとされ、次のすべての要件を満たさなければならない (IASB [2010a] paras.9, 10)。
 - (a) 契約に経済的実質がある (すなわち、契約の結果、企業の将来キャッシュ・フローが変動すると見込まれる)。

IFRS公開草案における製品保証付き販売の会計

- (b) 各契約当事者が契約を承認しており、それぞれの義務の充足を確約している。
- (c) 企業が、移転される財又はサービスに関する各契約当事者の強制可能な権利を識別できる。
- (d) 企業が、それらの財又はサービスに関する支払条件及び支払方法を識別できる。
- 3) 契約の分割も「契約における一部の財又はサービスの価格が、契約におけるその他の財又はサービスの価格と独立である場合には、企業は、単一の契約を分割して、複数の契約として会計処理しなければならない」(IASB [2010c] para.15)として、次の条件を満たす場合にのみ分割されることが示されている。
- (a) 企業(又は他の企業)が、通常、同一又は類似の財又はサービスを別個に販売する。
- (b) ある財又はサービスを、契約におけるその他の財又はサービスと一緒に購入しても、顧客は著しい割引を受けることがない。
- 4) 返金負債については「顧客から受け取った対価の全部又は一部について、顧客に返金することが見込まれる場合には、企業は、返金負債を認識しなければならない。当該負債は、顧客に返金すると見込まれる対価(すなわち、受け取った対価の金額と取引価格との間の差額)を確率で加重平均した金額で測定しなければならない。」(IASB [2010c] para.37)と示されている。
- 5) その条件とは以下の2つである。
- (a) 類似する契約について、企業が実績を有している(企業自身に実績がない場合には、その他の企業の実績にアクセスできる)。かつ、
- (b) 企業が状況の重大な変化を見込んでいないため、企業の実績が契約と関連性がある。
- 6) その独立した販売価格の見積方法として、(a) 見積コストにマージンを付加するアプローチ(これは、「企業は、履行義務を充足するために見積もりコストを予測し、その財又はサービスに関して企業が要求するマージンを追加することができる。」(IASB [2010c] para.52)と示されている。)と (b) 修正市場評価アプローチ(これは、「企業は、財又はサービスを販売する市場を評価し、その市場の顧客がその財又はサービスに支払ってもよいと考える価格を見積ることができる。当該アプローチには、類似の財又はサービスについて競業他者の価格を参照し、企業の原価とマージンを反映するように、必要に応じて価格を調整することも含まれる。」(EDpara.52)と示されている。)の2つが示されている。この違いは企業自らが見積るか、市場を参照するかの違いであるが、いずれにしても独立した販売価格が配分の基礎となっている。
- 7) また、ASBJ [2009] などでも製品保証サービスを履行義務とみればその部分の収益は、製品の移転した時点よりあとに認識されることになると理解している。
- 8) この性質の区別は松本 [1985] で指摘されているものと同じであると考えられる。
- 9) IASB [2008] では、ここでいう各アプローチという呼称は用いられていなかったがその内容が紹介され、いずれが妥当であるかという結論は示されていない(IASB [2008] paras.3.32,3.33)。
- 10) 待機義務は、不確実な将来事象の生起または非生起にかかわらず、将来事象が生起した場合に負うことになる条件付義務の履行を待機する無条件義務をいい、その結果が判明した時点で決済される(その特徴は大塚 [2006] を参照のこと)。
- 11) 対応するコストはすべて売上原価としている。また、全体像はIASB [2010c] paras.B13-B19を参照している。そこでの設例は交換であり、回収した欠陥製品を改造して利益を出して再販売するとして棚卸資産は原価のままであるが、欠陥製品に価値がほとんど又は全くない場合には減損していることになると示されている。本設例では欠陥製品について価値が全くないような場合は前提としていないが、そうでなくても引渡時に棚卸資産の評価減(減損損失)を認識することが考えられる。測定属性等の問題は除いて、便宜的に、減損損失と交換又は修理のためのコストが同じであるとすれば、次のとおりになると考えられる。

<表2>

履行義務の未充足分を繰り延べる場合			
引渡時			
借方		貸方	
現金	100	売上高 (履行義務の充足分)	90
		負債 (履行義務の未充足分)	10
売上原価 (履行義務の充足分)	54	棚卸資産	60
棚卸資産 (履行義務の未充足分)	6		
減損損失 (欠陥分)	2	棚卸資産 (欠陥のある製品見積分)	2
修理時			
負債 (履行義務の未充足分)	10	売上高 (履行義務の充足分(修理後))	10
棚卸資産 (良品への修理コスト)	2	現金	2
売上原価	6	棚卸資産 (履行義務の充足分(修理後))	6

12) なお、負債の定義との関係については醍醐 [2008] を参照のこと。

<参考文献>

IASB [2005] ; International Accounting Standards Board, Exposure Draft “Proposed amendments to IAS37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets” Jun. 2005.

IASB [2007] ; IFRS Interpretation Committee, Interpretation 13 “Customer Loyalty Programmes”, Jun.2007. (訳は、国際会計基準委員会財団編・企業会計基準委員会・財務会計基準機構 監訳『国際財務報告基準(IFRS® R2009)』中央経済社、2009年を参照している。)

IASB [2008] ; International Accounting Standards Board, Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers” Dec.2008. (訳は、企業会計基準委員会が公表したディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」を参照している。)

IASB [2010a] ; International Accounting Standards Board, Exposure Draft “Measurement of Liabilities in IAS37” Jan. 2010.

IASB [2010b] ; International Accounting Standards Board, Working Draft “International Financial Reporting Standards [X] Liabilities” Feb. 2010.

IASB [2010c] ; International Accounting Standards Board, Exposure Draft “Revenue from Contracts with Customers” Jun. 2010. (訳は、企業会計基準委員会が公表したディスカッション・ペーパー「顧客との契約から生じる収益」を参照している。)

ASBJ [2009] ; 財務会計基準委員会「収益認識に関する論点の整理」2009年。

JICPA [2009] ; 日本公認会計士協会『収益認識』税務経理協会、2009年。

あずさ監査法人 IFRS本部『ケーススタディ IFRS の収益認識』中央経済社、2009年。

醍醐 [2008] ; 醍醐聡「顧客対価に係る負債と収益の認識」『会計』2008年9月、第174巻第3号。

松本 [1985] ; 松本敏史「製品保証（工事保証）引当金の負債性の吟味」『同志社商學』1985年5月、第37巻第2号。

大塚 [2006] ; 大塚浩記「国際会計基準における偶発事象会計の展開」『埼玉学園大学紀要 経営学部篇』第6号、2006年12月。