

米国会計関連情報 最近の論点

FASB/IASB－収益認識に関する 合同の移行リソース・グループが 最初の会議を開催

FASB及びIASBの収益に関する合同の移行リソース・グループ(Transition Resource Group, TRG)は、2014年7月18日、最初の会議を開催し、新基準に関する4つの論点を審議した¹。

【討議された論点】

TRGは、以下の論点について審議した。

- 仮想環境における財・サービスの販売に関する収益の総額表示と純額表示
- 顧客への請求額に関する収益の総額表示と純額表示
- 知的財産のライセンス及び他の財・サービスを含む契約に関する売上ベースのロイヤルティと使用に基づくロイヤルティの例外規定の適用
- 資産計上された契約コストに対する減損テスト

【主な影響】

- TRGメンバーは、審議した論点について様々な観点から見解を示した。特定の見解や事例についての決議または結論は求められなかった。
- 7名のFASBメンバーと3名のIASBメンバーが出席したが、審議された論点を解決するための基準書の策定またはその他の活動に着手するか否かについては、具体的な結論には至らなかった。ただし、両ボードは、基準書の策定は限定的な状況においてのみ実施されるとした。

【TRGの背景】

FASB及びIASBがTRGを組成した主たる目的は、以下のとおりである。

- 収益認識に関する新基準の適用から生じる利害関係者にとっての課題を収集し、分析及び審議を行う
- それらの適用上の論点について、FASB及びIASBが対応すべき論点があるか、ある場合には、どのように対応するべきかを両ボードが決定するのに役立つ情報を提供する

¹ FASB ASU第2014-09号「顧客との契約から生じる収益」(www.ifrs.orgより入手可能)、及びIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」。

■ 利害関係者が新基準の規定の適用に関して意見交換し、他者から学ぶためのフォーラムを開催する

TRGは両ボードに助言を行うが、基準を策定する権限は有していない。19名のTRGメンバーには、様々な業種及び地域(米国及びその他の国々)から参加した監査人、財務諸表作成者及び財務諸表利用者が含まれる。メンバーに加えてオブザーバーとしての会議出席者には、FASB及びIASBのボードメンバー、PCAOB、SEC、AICPA及び証券監督者国際機構(IOSCO)の代表者が含まれる。TRGは2014年に2回の会議を予定しており、2017年または2018年までに年間約4回の会議を開催する予定である。

すべての利害関係者はTRGに論点案を提出することができる。提出される論点案は、収益に関する新基準に関連するものであって、多くの関係者にあてはまるものであり、適用方法が多様となり得るため実務にばらつきをもたらす結果となるおそれのあるガイダンスに関連するものでなければならない。FASB及びIASBのスタッフは、どの論点をTRGで審議するかを決定する。これらの論点に関してスタッフは、論点書上で様々な見解を分析し、TRG会議が開催される前にFASB及びIASBのウェブサイトにその論点書を掲載する。TRGのメンバーは論点を公開の場で審議するが、強制力のあるガイダンスは公表発しない。それぞれの会議の後に、両ボードは個々の論点について(基準書の策定の要否を含む)次のステップを決定する。会議の議事録の公表は予定されていない。

【仮想環境における財・サービスの売上に関する収益の総額表示と純額表示】

新基準においては、企業は、自社の履行義務が、実質的に財またはサービス自体の提供(すなわち、企業が本人)であるのか、あるいは第三者がそれらの財またはサービスを提供するための手配(すなわち、企業が代理人)であるのかを判断することが要求される。新基準では、財またはサービスを顧客に移転する前に企業がその財またはサービスを支配する場合には、企業は本人であるとされており、企業が代理人として活動する場合の指標が示されている。

支配に関する原則を、代理人の指標とは別に適用するべきなのか、または当該指標は支配の評価に含まれるのかに関して疑問が寄せられた。また、ある指標と他の指標が相反する証拠を示すようなケースにおいて、ある指標を他の指標よりも重視すべきであるかについての疑問も寄せられた。

一部の者は、特に企業が非物質的(Nonphysical)な項目やサービスを販売する場合には、本人か代理人かの分析が特に困難になるとを考えている。非物質的な項目の販売の例としては、ソフトウェア・アプリケーション・プロバイダーが他の企業のウェブサイトを通じてアプリケーションを販売する場合や、オンライン・ゲーム・プロバイダーが他の企業のウェブサイトを通じてゲームを販売する場合が考えられる。また、サービスの販売の例としては、サービス・プロバイダーが、自社のサービスを他の企業のサービスとセットにして顧客に販売する場合や、企業が他の企業のウェブサイトに仮想のアド・エクスチェンジを通じて広告を手配する場合が考えられる。このような状況においては、どの当事者が契約の履行に関する責任を負うのか、在庫リスクはどのようなものとなるのか、または顧客をどのように特定するかが明確でない可能性がある。

また、企業は本人であると判定したが、第三者が最終顧客から代金を回収し、そのうちの固定金額を企業に支払うため、当該第三者による最終顧客への請求額を企業が知らない場合には、分析がさらに困難となる可能性がある。さらに、契約によっては、企業が一部の財またはサービスについては本人であるが、それ以外については代理人となり得るため、そのような場合に契約内の値引きを個々の財またはサービスにどのように配分すべきかについて論点が生じる。

TRGメンバーの多くは、企業が顧客及び当該顧客に移転する財またはサービスを特定することにより企業の約束の内容を理解することが極めて重要だと考えている。ただし、新基準のガイダンスは、多様な解釈が可能であるために、実務にばらつきが生じ得るとの懸念も示されている。代理人から最終顧客への請求額が不明の場合に、取引の本人は、代理人から受け取った代金に関してのみ収益を認識すべきか、または代理人が最終顧客に請求する金額を見積って収益として計上すべきかに関しては見解が分かれた。また、TRGメンバーは、本会議で審議された論点は米国の現行の実務においても論点となっていることを認めた。

【収益の総額表示と純額表示—顧客への請求金額】

多くの場合、企業は、財またはサービスの額面価格に、顧客から回収する輸送費や保管費、払戻し可能な現金支出費用並びに税金その他の査定額などの追加額を上乗せして請求する。現行のU.S. GAAPと異なり、新基準にはこれらの金額の表示についてのガイダンスは含まれていない²。ただし、新基準では、取引価格を、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(第三者のために回収する金額(例えば、売上税)を除く)と定義している。また、新基準には、先述のように、本人か代理人かに関するガイダンスが含まれている。

TRGメンバーの多くは、輸送費及び保管費並びに現金支出費用のような金額には、本人か代理人かに関するガイダンスが適用されると考えている。ほとんどの米国のTRGのメンバーは、この取扱いにより、多くのケースで(特に、現行のU.S. GAAPと同様に企業が財を移転する約束をしている場合)総額表示となると考えているようである。ただし、一部のメンバーは、企業が本人であると判定する場合に、輸送を契約上の別個の履行義務と識別すべきか否かが不明確であるとしている。ほとんどのTRGメンバーは、新基準においては、顧客から回収する税金を課税管轄区域ごとにケース・バイ・ケースで評価することが企業に求められるとしている。

【知的財産及び他の財・サービスのライセンスを含む契約に関する売上ベースのロイヤルティと使用に基づくロイヤルティの例外規定の適用】

新基準は、企業が、約束した財またはサービスの顧客への移転を、当該財またはサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように、収益を認識することをコア原則としている。ただし新基準には、コア原則に対する例外規定が含まれており、知的財産のライセンスと交換に約束した売上ベースのロイヤルティまたは使用に基づくロイヤルティに関する収益については、以下の事象のいずれか遅いほうが発生する時点でのみ(または発生するにつれて)収益として認識することとしている。

- その後の売上または使用が発生する時点
- 売上ベースのロイヤルティまたは使用に基づくロイヤルティの一部または全部が配分されている履行義務が充足(または部分的に充足)される時点

契約に知的財産のライセンスとその他の財またはサービスが含まれる場合、どのような場合にこの例外規定を適用するか、及びその適用方法について疑問が呈された。

売上ベースのロイヤルティ及び使用に基づくロイヤルティと知的財産のライセンスは、いずれも新基準で定義されていないため、この例外規定の適用範囲を明確にする必要があるとするTRGのメンバーもいた。また、次の3つの見解それぞれを支持するメンバーがいた。

² FASB ASC第605-45-19項から45-23項及びFASB AC第605-45-50-2項から50-4項(当初はEITF論点第00-10、第01-14及び第06-3号に含まれていた)。www.ifrs.orgより入手可能。

1つ目の見解は、当該ロイヤルティがライセンスにのみ関連し、別個の（区別できる）履行義務である場合にのみ、ロイヤルティの例外規定を適用できるとするものである。ただし、この見解によれば、単一の支払取引に2つの異なる会計アプローチを適用することになると懸念するTRGメンバーもいた。

2つ目は、ロイヤルティが単一のライセンスと単一または複数のライセンス以外の財またはサービスに関連する場合で、ロイヤルティが関連するライセンスが主要なまたは支配的な構成要素であるならば、例外規定を適用できるとする見解である。ただし、このアプローチについては、ライセンスが主要なまたは支配的な要素であるかを判定することが困難であると懸念するTRGメンバーもいた。

3つ目は、契約に知的財産のライセンスが含まれる場合はいつでも、例外規定を適用できるとする見解である。ただし、この見解によると、例外規定の適用範囲が過度に広範囲とならないかを懸念するTRGメンバーもいた。

【資産計上された契約コストの減損テスト】

新基準には、新基準により資産計上された契約コストの減損に関するガイダンスが含まれている。新基準は、企業が受け取ると予想している対価の残額から、まだ費用として認識していないそれらの財またはサービスの提供に直接関連するコストを控除した金額を、契約コストの帳簿価額が超過する場合に、資産が減損しているとしている。

減損の分析において企業が受け取ると予想する金額を算定する際に、企業は、取引価格の決定のための原則（変動対価の見積りの制限を除く）を適用しなければならない。この場合、予想される契約に帰属する収益は取引価格に含めないと考えられるが、契約コストの償却に関するガイダンスでは、特定の予想される契約を考慮しなければならないとしている。

TRGメンバーは概ね、契約コストの減損を分析する際に、特定の予想される契約から生じるキャッシュフローを、受け取ると予想される対価の決定に含めるべきであると考えている。

【次のステップ】

FASB及びIASBは、審議された論点について、基準書を策定すべきか、または将来の会議でさらに審議する必要があるかを検討する予定である。次のTRG会議は、2014年10月31日に開催される予定である。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人 US GAAPアドバイザリー室

AZSA-USGAAP@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以後においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報を根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

この文書はKPMG LLPが発行しているDefining Issues®
July 2014 No. 14-33をベースに作成したものです。

上記の記述及び要約を、SECレギュレーション及び潜在的または現行の規定の代用として取り扱わないようご注意願います。U.S. GAAPを適用する企業またはSECへのファイリングを行う企業は、関連する法規制及び会計規定の原文を参照するとともに、自社の特定の状況を検討し、会計及び法律顧問に相談されることをお勧めいたします。

本ニュースレターの内容に関しご質問等がございましたら、エンゲージメント・チームの担当者までご連絡ください。