



米国会計関連情報 最近の論点

FASB/IASBー収益認識に関する 合同の移行リソース・グループが 5つの新しい論点を討議

FASB及びIASB(以下「両ボード」)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10月31日、2回目の会議を開催し、新基準に関する5つの論点を審議した¹。また、両ボードは2014年7月18日の1回目の会議で審議された論点²についてアップデートした。

【討議された論点】

FASBは、財務諸表作成者の適用状況を理解するとともに、直面している問題点についてヒアリングするために、財務諸表作成者とのアウトリーチを実施する予定である。FASBはアウトリーチで得られた情報をもとに、新基準の適用日を延期する必要があるか否かを検討する予定である。FASBは、2015年第2四半期初頭に適用日の延期に関する決定を行う予定である。IASBも、IFRS第15号の適用日の延期の要否について検討する予定である。

TRGは、以下の論点について審議した。

- 追加の財・サービスに対する顧客のオプション及び返金不能のアップフロントフィーの評価
- 契約資産及び契約負債の表示
- 知的財産のライセンスの性質に関する判定
- 「契約の文脈において区別できる」という要件の適用
- 契約期間を決定するための契約の強制可能性及び解約条項の評価

両ボードは、1回目のTRG会議で審議された以下の2つの論点についての調査及びアウトリーチを、さらに実施するようスタッフに指示した。

- 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
- 売上高ベース及び使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定を、ライセンスに加え他の財またはサービスも含む契約に適用すること、並びに知的財産のライセンスの会計処理に関連するその他の論点

¹ 移行リソース・グループのペーパーはwww.fasb.orgより入手可能。FASB ASU第2014-09号「顧客との契約から生じる収益」(www.fasb.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」。

² Defining Issues 第2014-33号「[FASB/IASBー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](#)」を参照。

PCAOBのボードメンバーであるJay Hanson氏は、財務諸表作成者及び監査人が、新基準に基づいて収益を会計処理する際の決定に際し、内部統制に焦点を当てることが必要であると述べ、新基準の適用に関して監査業務を実施する際には、監査人が職業的懐疑心を行使し、最新のStaff Audit Practice Alert³を適用しなければならないと述べた。Hanson氏はまた、新基準に基づく収益の監査及び関連する経営者の判断に関するガイダンスを提供するために、PCAOBは引き続き、追加的な監査基準の策定が必要か否かを検討することも示した。

【主な影響】

- 審議された論点についてTRGが最終的な結論を出すことは要求されていないが、両ボードは、今回の会議で審議された論点について、基準の策定または他の作業が必要か否かを判定する際に、TRGからのインプットを考慮する。
- 両ボードは1回目の会議で審議した2つの論点について、さらに調査及びアウトリーチを実施することをスタッフに指示したが、これが、将来新たな基準の策定が進められることを意味するかは不明確である。

【過去の会議で審議された論点に関するアップデート】

両ボード及びスタッフは、2014年7月18日のTRG会議で審議された4つの論点について出席者にアップデートを行った。両ボードは、仮想環境における財またはサービスの販売による収益を、純額と総額のいずれで報告するべきかを判定するのに役立つガイダンスを追加できるか否かを検討している。両ボードは、売上高ベース及び使用量ベースのロイヤリティに関する例外規定を、ライセンスに加え、他の財またはサービスも含む契約に適用することに関する追加のガイダンスが必要か否かも検討している。

両ボードは、2014年7月18日に開催されたTRG会議における審議の概要書において、特定の種類の顧客への請求を、関連する費用(すなわち、輸送費や保管費、払戻し可能な現金支出費用、並びに顧客から回収し政府機関に支払う様々な税金)の減額と収益のいずれで表示するかを判定に関して、利害関係者は新基準のガイダンスを理解し適用することができると結論付けた。

ただし、2014年10月31日に開催された会議で、大企業の多くは自社が事業を営む(数百または数千に及ぶ可能性がある)課税管轄区域ごとに評価を実施することが要求される可能性があるため、顧客から回収し政府機関に支払う様々な税金の会計処理に関する実務上の簡便法を策定することを、両ボードが検討すべきかという質問が、TRGメンバーから提起された。実務上の簡便法の策定について検討するか否かについては、両ボードから将来の会議で報告される可能性がある。

両ボードはまた、利害関係者は、資産計上された契約コストの減損テストを実施する際に将来キャッシュフローを決定するための新基準のガイダンスを理解し、適用することができると結論付けた。したがって、両ボードは、この論点に関してこれ以上の作業を実施しない予定である。2014年7月18日の審議に関する詳細な情報については、Defining Issues 第2014-33号「[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](#)」を参照。

3 PCAOB Staff Audit Practice Alert No.12「財務諸表の監査における収益の監査に関連する事項」 www.pcaobus.org より入手可能。

【追加的な財・サービスに対する顧客のオプション及び返金不能のアップフロントフィー】

新基準においては、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顧客のオプションにより、顧客に重要な権利が付与されるか否かを判定しなければならない。このようなオプションにより顧客に重要な権利が付与される場合、履行義務が生じることになる。顧客のオプションには、ロイヤルティ・プログラム、将来の購入で利用できるクーポン券及び契約更新オプションが含まれる。

オプションにより顧客に重要な権利が付与されるか否かを判定する際に、顧客との現在の取引についてのみ考慮すべきか、または過去及び将来見込まれる取引についても考慮すべきかという疑問が寄せられた。

TRGメンバーは、顧客のオプションが重要な権利か否かを評価する際に、現在の取引に加えて、過去及び将来見込まれる取引についても考慮すべきであるという見解を概ね支持した。例えば、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムにおいては、現在の取引で付与したロイヤルティ・ポイントに加えて、過去の取引で累積されたポイント及び将来の取引で追加されると見込まれるポイントを考慮しなければならない。

また、顧客のオプションが重要な権利か否かを評価する際に、定量的な要因のみを考慮すべきか、または定性的な要因についても考慮すべきかという疑問が寄せられた。大部分のTRGメンバーは、定性的な要因と定量的な要因を両方とも考慮すべきであるとの見解を支持した。

【契約資産及び契約負債の表示】

新基準は、契約資産は、企業が自社の義務を履行したが、支払いに対する無条件の権利をまだ有していない（すなわち、債権を有していない）場合に存在するとしている。反対に、顧客がその義務を履行している（すなわち、企業に対価を支払った）が、企業はまだ自社の義務を履行していない場合には、契約負債が存在する。企業は、契約を財政状態計算書において契約資産または契約負債として表示しなければならない。ただし、契約に複数の履行義務が含まれる場合には、一部の履行義務については契約資産が、別の履行義務については契約負債がそれぞれ計上される場合がある。TRGは、契約資産及び契約負債の表示を契約レベルと履行義務レベルのいずれで決定すべきかについて審議した。TRGメンバーは契約レベルで決定するアプローチを概ね支持した。

TRGは、結合した複数の契約をどのように表示すべきか（特に、それらの契約を（a）単一の契約であるかのように結合すべきか、または（b）別個に表示すべきか）についても審議した。取引が単一の契約に含まれているのか、または区分され複数の契約に含まれているのかにより会計処理が左右されないようにするため、新基準には契約の結合に関するガイダンスが含まれている。TRGメンバーは、複数の契約が結合されている場合、それらが単一の契約であるかのように、契約資産または契約負債の残高を合算すべきであることで概ね合意した。

契約資産または契約負債を他の財政状態計算書項目の残高と相殺することができるか否か（例：契約負債は収益取引から生じる他の資産と相殺できるのか）についても審議が行われた。TRGメンバーは、U.S. GAAPまたはIFRSのもとで相殺の要件⁴を満たす場合（通常はこれに該当しない）を除き、契約資産及び契約負債を他の残高（債権を含む）と相殺してはならないということで概ね合意した。

4 FASB ASC 210-20「貸借対照表－相殺」 www.fasb.org より入手可能。IAS第1号「財務諸表の表示」

【知的財産のライセンスの性質の決定】

新基準には、知的財産のライセンスが区分できる場合、その対価を一定の期間にわたって認識するか、一時点で認識するかを決定するための適用指針が含まれている。ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利を提供するライセンスについては、一定の期間にわたって収益を認識することになる。ライセンスが付与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利を提供するライセンスについては、ライセンスの支配が顧客に移転する時点で収益を認識することになる⁵。

TRGは以下の3つの論点について審議した。

- 知的財産のライセンスが別個の履行義務ではない場合であっても、ライセンスのガイダンスを適用するか
- 企業の活動が知的財産に重大な影響を与えると判断するためには、企業の活動が知的財産の形式及び(または)機能を変更させるものである必要があるか、または知的財産の価値に重要な変更を及ぼすだけでよい
- 知的財産の使用に関する契約上の制限が、契約に含まれる履行義務の数の判断に影響を及ぼす可能性があるか

TRGメンバーは、知的財産のライセンスが区別できる履行義務である場合、新基準のライセンスのガイダンスが適用されることで概ね合意した。また、TRGメンバーのほとんどが、履行義務に含まれるライセンスが重要でない場合、ライセンスのガイダンスが適用されないことに合意していると考えられる。新基準の結論の根拠では、複数の財またはサービスを顧客に移転する履行義務において、ライセンスがその主要な構成要素である場合があるとされており、ライセンスのガイダンスを適用するか否かを判断する際に、このようなケースがあることを考慮することが役立つと考えているTRGメンバーは多い。他方、単なる理論上の問題ではないかという意見も示されたものの、ライセンスが区別もできず、主要な構成要素でもなく、また履行義務にとって重要でもない場合に、ライセンスのガイダンスが適用されるか否かについて、異なる見解を示すTRGメンバーもいた。

ライセンスの収益を一時点で認識する(使用する権利)か、一定の期間にわたって認識する(アクセスする権利)かを判定するためのガイダンスは、首尾一貫して適用することが容易ではなく、そのため実務にばらつきが生じる可能性が高いことに、TRGメンバーのほとんどが同意した。TRGは主に、ライセンスの性質及び何が知的財産の変更となるのかについて審議した。ライセンスの収益を一定の期間にわたって認識するための第1の要件を満たすためには、企業の活動により知的財産の形式及び(または)機能が変更されなければならないと解釈できると考えるTRGメンバーもいた。その場合、例えば、映画、テレビ番組、音楽、薬品、ソフトウェアは、一旦創造されると、物理的に変更されないため、第1の要件を満たさないことになる。

ただし、TRGメンバーは概ね、知的財産自体と知的財産の価値のいずれかに影響を及ぼす活動は、ライセンスの収益を一定の期間にわたって認識するための第1の要件を満たすと解釈できると考えている。例えば、メディア企業が映画を製作した後に行う宣伝活動や続編の製作は当初の映画自体は変化させないが、その知的財産の価値に重要な影響を及ぼす可能性がある。価値は適切な検討要因であるが、知的財産の価値に重要な影響を及ぼす活動とみなすためには、高い閾値を課すべきだとするTRGメンバーもいたが、高い閾値を定義するのは容易ではないことを認めており、またこのようなアプローチにより実務にばらつきが生じる結果となることを懸念している。

⁵ ライセンスに関するガイダンスの適用についての詳細な説明は、Issues In-Depth「顧客との契約から生じる収益」のセクション8を参照。

TRGはまた、顧客に知的財産の最新版を使用することを要求していない場合、顧客が企業の活動のプラスまたはマイナスの影響にさらされるか否か(ライセンスの収益を一定の期間にわたって認識するための第2の要件)についても審議した。また、ライセンスの性質の判定において、知的財産のライセンスから区別できない財またはサービスを移転する活動(ライセンスの収益を一定の期間にわたって認識するための第3の要件)を考慮すべきか否かについても審議された。

TRGは最後に、知的財産の使用に関する契約上の制限が、契約に含まれる履行義務の数の判断に影響を与える可能性があるか否かについて審議した。例えば、契約により、ケーブルテレビ局に1本の映画を1年間の特定の3日間のみに放送することを許可する場合、各放送日が別個の履行義務となるのが論点となる。ライセンスの性質が、知的財産の使用権をケーブルテレビ局に提供することであり、ライセンス付与者が契約には単一の履行義務しか含まれないと結論付けるならば、収益の全額を最初の放送日に認識することとなる。反対に、各放送日を別個の履行義務とみなす場合には、映画の放送日ごとに収益の3分の1ずつを認識することとなる。TRGメンバーの見解は統一されておらず、知的財産のライセンスから生じる収益を、どのような場合に一定の期間に認識し、どのような場合に一時点で認識するのかに関する明確なガイダンスがなければ、企業がこれを判定することは容易ではないと考えるTRGメンバーもいた。

【契約の文脈における区分】

企業は、履行義務を識別するプロセスにおいて、区別できる財またはサービスの移転を約束しているのか否かを判断しなければならない。財またはサービスが区別できるのは、それらが区別可能であり、かつ契約の文脈においても区別できる場合である。

新基準では、財またはサービスが契約の文脈において区別できるか否かを判定するための3つの指標が示されている。指標の1つは、財またはサービスが他の財またはサービスに著しく依存しておらず、相互関連性も高くないことである。この指標をどの程度広範囲に適用すべきかについて、以下のような疑問が寄せられている。

- 財またはサービスを購入する顧客の動機を考慮すべきか
- 財またはサービスのデザインがどの程度カスタマイズされるのか、またはどの程度複雑であるのかを考慮すべきか
- 製造サイクルで獲得される効率性の影響(ラーニング・カーブ)を考慮すべきか

TRGメンバーは、財またはサービスが契約の文脈において区別できないことを示すのに、これらの要因(カスタマイズ、複雑さ、ラーニング・カーブ等)はいずれも、単独では十分ではないことで概ね合意した。ただし、これらの要因を包括的な判定に含めるべきか否かを検討することが重要となる。このガイダンスをより複雑なシナリオに適用するためには、重要な判断が要求される。

【契約の強制可能性及び解約条項】

契約に含まれる解約条項が、契約期間の評価にどのように影響を与えるかについて疑問が寄せられている。契約期間は、返金不能のアップフロントフィー、契約変更、及びオプションが重要な権利であるか否かの評価に影響を与える可能性があるため、重要である。

新基準では、各契約当事者が他の当事者に補償することなしに完全に未履行の契約を解約する一方的で強制可能な権利を有する場合には、契約は存在しないとされている。TRGは複数のシナリオにおける契約期間について審議した。TRGメンバーは概ね、利害関係者は

新基準のガイダンスを理解し適用することができると考えている。ただし、解約条項は実質的なものでなければならず、また、契約期間を決定する際の解約条項が行使される可能性の決定には、判断を要する。

企業が過去に、解約ペナルティの回収を強制しなかった経験がある場合、契約期間をどう考えるのかという疑問が寄せられている。TRGメンバーは、過去の経験が当事者の法的に強制可能な権利及び義務を変更する場合にのみ、契約期間に影響を与えるとすることで概ね合意した。

【次のステップ】

FASB及びIASBは、審議された論点について、基準策定に進むべきか、またはさらに審議する必要があるかを検討し、将来のTRG会議でそのスケジュールを公表する予定である。次のTRG会議は、2015年1月26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降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、ここにある情報のみを根拠とせず、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。

© 2015 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®
November 2014 No. 14-49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にご注意願います。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。