



米国会計関連情報 最近の論点

FASB/IASB—収益認識に関する 基準書のさらなる明確化を提案

FASBとIASBは2015年3月の合同会議で、収益認識に関する新基準¹をそれぞれ改訂し、移行に関する実務上の便法を追加することを提案した。FASBは、売上税を純額ベースで表示するという会計方針の選択肢を企業に認める実務上の便法を提案する予定である。FASBは、現金以外の対価及び回収可能性に関するガイダンスを明確にすることにも合意した。FASBは、本人か代理人かの検討に関するガイダンスを明確にすべきか否かについて、引き続き調査するようスタッフに指示した。

IASBは、FASBが策定する改訂を注視し、コンバージェンスを維持するためにIFRS第15号を改訂する必要があるか否かを決定する予定である。

【討議された論点】

- FASBは、現金以外の対価の測定及び回収可能性について実務上ばらつきが生じる可能性を削減するために、新基準の改訂を提案する公開草案を公表することを検討している。この改訂は、収益認識に関する合同の移行リソース・グループ(Transition Resource Group for Revenue Recognition, TRG)を含む利害関係者から寄せられたフィードバックに基づくものである²。FASBはコメント期間を45日間とすることを決定した。
- IASBは、実質的にすべての論点が審議されてから、新基準の改訂に関する公開草案を公表するとしている。IASBの公開草案の公表時期は、FASBの公開草案の公表後となる可能性が高い。

【主な影響】

- FASBの決定は、新基準の原則を著しく変更することなく、実務により適したものとすることを目的としている。FASBとIASBのメンバーは、2つの基準書の文言が相違していても、適用された結果が概ね類似しているならば、基準書のコンバージェンスによる便益を引き続き保持できると期待している。

1 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。IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」。

2 FASBは2015年2月、知的財産のライセンス及び履行義務の識別に関する公開草案を公表することを決定した。さらなる情報については、Defining Issues 第2015-5号「FASB/IASB—収益認識に関する基準書の明確化を提案」、Defining Issues 第2015-4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3回目の会議を開催」、Defining Issues 第2014-49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5つの新しい論点を討議」、Defining Issues 第2014-33号「FASBと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。

【移行時の実務上の便法】

TRGメンバーは2015年1月26日のTRG会議で、契約変更(複数回にわたるケースもある)を行ったが、新基準の適用開始日にまだ完了していない長期契約に移行ガイダンスを適用する際に、企業が直面する可能性がある問題について討議した。電気通信、ソフトウェア、建設、航空宇宙・防衛といった業種の財務諸表作成者は、契約開始日(移行期間の数年前のケースもある)からの契約変更を見直すことは、契約変更の数が多く、また複雑であることから、困難でコストがかかる可能性があると考えている。新基準のもとでは、契約変更はその固有の状況により、将来に向かって、または累積的キャッチアップのペースで修正することとされている³。

FASBは、実務上の便法を提案することで合意した。これにより、企業は、契約開始日から新基準の適用開始日までの契約変更を個々に評価することは要求されない。実務上の便法を選択する企業は、移行期間において変更後の契約を以下のように会計処理する。

- 元となる契約の開始時から契約変更修正日(Contract Modification Adjustment Date, CMAD)までに充足した履行義務及び未充足の履行義務をすべて識別する
- CMAD時点で入手可能な情報に基づき、契約に含まれるすべての履行義務(充足されているか否かを問わない)について企業が権利を有する対価の総額を用いて取引価格を算定する
- 算定した取引価格を、個々の財またはサービスの過去の独立販売価格の実績に基づき、CMAD時点で識別した各履行義務に配分する

FASBは、遡及適用アプローチのもとでは表示される最も古い期間の期首をCMADとすると提案することで合意した。累積的影響を修正するアプローチのもとでは、適用開始日がCMADとなる。CMAD後の変更については、新基準の契約変更に関するガイダンスを用いて会計処理する。FASBはこの提案が「事後的判断を使用(Use of Hindsight)」する便法であるとした。

遡及適用アプローチを選択している企業に対し新基準の適用による当期の影響の開示を要求した場合には、適用開始期間において新基準と現行のU.S. GAAPの両方に基づいて契約を会計処理することになるが、FASBは、この開示を要求しないことを提案することで合意した。この変更により、新基準がIFRSとU.S. GAAPとで整合することになる。

移行時の実務上の便法に関するIASBの決定

IASBは、遡及適用アプローチを用いて新基準に移行する企業とIFRSの初度適用企業の両方に、事後的判断を使用する便法を認める提案に合意した。いずれの移行方法を選択するかに関係なく、表示される最も古い期間の期首がCMADとなる。

さらにIASBは、遡及適用アプローチを用いて新基準に移行する企業に、表示される最も古い期間の期首に完了している契約に新基準を適用しないことを認める「完了した契約」に関する便法を提案する予定である。この便法により、現行のIFRSのもとで過去の期間にすべての収益を認識済みである契約に対し、新基準の適用が免除される。FASBは、企業が遡及適用アプローチを選択する場合に期間ごとの比較可能性が維持されるか懸念されるため、FASBは「完了した契約」に関する便法を提案しないことを決定した。

³ FASB ASC paragraph 606-10-25-10から25-13 www.fasb.orgより入手可能。

【売上税の表示:総額か純額か】

現行のU.S. GAAPのガイダンス⁴では、顧客から回収し政府当局に支払う税金を総額と純額のいずれで表示するかを会計方針の選択とすることが認められているが、新基準により現行基準が差替えとなる。新基準では、税金が第三者のために回収するものであるため取引価格から除外すべきものであるか否かを判定するために、企業が事業を営む税務管轄地域ごとの個々の税金に対し、本人か代理人かの検討に関するガイダンスを適用することが要求される。

第三者のために回収した金額と売手に課せられた税金とを、事業を営む税務管轄地域ごとに算定することが実務において困難であるとの懸念を寄せるTRGメンバーもいた。この論点は2014年7月18日及び2014年10月31日のTRG会議で討議された。FASBはこれらの税金を純額で表示することを認める実務上の便法を提案することで合意した。企業がこの実務上の便法の適用を選択しない場合は、新基準における本人か代理人かの検討に関するガイダンスを適用する。企業がこの実務上の便法を適用した場合は、その旨を開示することが要求される。FASBはこの実務上の便法の適用範囲を、売上税、使用税、付加価値税、物品税を含むとするASC paragraph 605-45-15-2(e)と同一のものとすることを決定した。

売上税の表示:総額か純額かに関するIASBの決定

IASBは、売上税の表示に関する実務上の便法を新基準に追加しないことを決定した。IFRSの利害関係者については、IAS第18号により第三者のために回収した金額を収益から除外することが要求されており、その規定は新基準のガイダンスに類似している⁵。IASBメンバーは、IFRSの利害関係者からは、本人か代理人かの判定が困難であるというFASBと同様の懸念は、提起されていないとした。

【現金以外の対価】

TRGメンバーは2015年1月26日のTRG会議で、現金以外の対価の測定日について討議した。TRGメンバーは、現金以外の対価の公正価値が以下の両方の理由により変動する場合に、変動対価の制限を適用すべきか否かについても討議した。

- 対価の形態による理由(例:株価の変動)
- 対価の形態以外の理由(例:企業の履行に基づく行使価格の変動)

新基準のもとでは、現金以外の対価は公正価値で測定する。企業が現金以外の対価の公正価値を合理的に見積ることができない場合、顧客に約束した財またはサービスの販売価格を参照して間接的に測定する。この提案は、持分に基づく対価の測定日を、権利確定日と履行を確約した日とのいずれか早い方の日とする現行のU.S. GAAP⁶とは相違する。

FASBは、現金以外の対価の測定日の改訂、及び現金以外の対価に対する変動対価の制限の適用を提案することで合意した。

測定日

FASBは、現金以外の対価を契約開始日に測定すると提案することで合意した。これは、対価が現金のみで構成されている場合の取引価格の測定と概ね整合する。FASBは、測定日に関するFASBの決定と整合するように新基準の設例31を改訂することも提案する予定である⁷。

4 FASB ASC paragraph 605-45-50-3及び50-4 www.fasb.orgより入手可能。

5 IAS第18号「収益」

6 FASB ASC paragraph 505-50-30-18 www.fasb.orgより入手可能。

7 FASB ASC paragraph 606-10-55-247 www.fasb.orgより入手可能。

設例1:測定日の決定

企業Aは20X1年1月1日に、顧客Zに1年間のサービスを提供する契約を締結した。A社は20X1年12月31日に、提供したサービスと交換に顧客Zの普通株式1,000株を受領する権利を得る。FASBの提案のもとでは、この株式の測定日は20X1年1月1日となる。

現金以外の対価への制限の適用

FASBは、対価の形態以外の理由による変動性に対してのみ変動対価に関する制限を適用することで合意した。公正価値の変動が、現金以外の対価の形態を理由とするものであるのか、対価の形態以外を理由とするものであるのか、及び変動を対価の形態によるものと対価の形態以外によるものとどのように配分するのかを決定することは、実務上困難となり得る。

設例2:現金以外の対価への制限の適用

企業Aは20X1年1月1日に、顧客Zに1年間のサービスを提供する契約を締結した。A社は20X1年12月31日に、提供したサービスと交換に顧客Zの普通株式1,000株を受領する権利を得る。A社が一定のマイルストーンを達成した場合、A社は追加で200株の権利を得る。

A社は、追加の株式に対する権利を得ると見込まれるか否かを判定する際に、変動対価の制限に関する要因を検討する⁸。ただし、20X1年1月1日の測定日後の株価の変動には、変動対価の制限を適用しない。

現金以外の対価に関するIASBの決定

IASBは、現金以外の対価に関するガイダンスを改訂しないことで合意した。現行のU.S. GAAPとは異なり、現行のIFRSには現金以外の対価の測定日に関する特定のガイダンスは含まれてない。そのためIASBは、IFRS第15号の適用により実務への適用のばらつきが大きくなるとは考えていない。

【回収可能性】

新基準では、顧客が期限到来時にその金額を支払う能力及び意図に基づき、企業が権利を得ると見込まれる対価の回収可能性が高くない場合は、収益認識モデルのステップ1の目的上、契約が存在しないことが明確にされている。一部の契約においては、顧客に財またはサービスが移転された時点で返金不要な約束した対価の一部を受け取るが、残額の回収可能性が高くない場合がある。ステップ1の要件を満たしていないため、新基準のもとでは、全額の回収可能性が高くなる(その場合、新基準の収益モデルが適用される)か、契約が解約されるか、または対価のほとんどすべてを受け取っており、かつ企業が残りの履行義務を負わなくなるまで、これらの金額を収益として認識することが禁止されている。

FASBは、企業が契約上、解約する権利を有しており、かつ財またはサービスの顧客への移転を実際に停止した場合に、契約の解約が存在すると提案することで合意した。FASBは、回収可能性の要件を契約価格全体には適用しないと提案することにも合意した。当該要件は、顧客に移転する予定の財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる金額に適用することになる。回収可能性の判定においては、過去の実績とともに企業の法的権利も考慮しなければならない。企業は、顧客の信用リスクや、企業が契約期間にわたり当該信用リスクをどのように管理するのかを考慮して、将来の予測に基づき回収可能性を評価することになる。

⁸ FASB ASC paragraph 606-10-32-12 www.fasb.orgより入手可能。

回収可能性の検討に関するIASBの決定

IASBは、上述の論点の理解を深めるため、さらに調査を実施すると決定した。IASBは、回収可能性に関する規定を改訂すると、IFRS第15号が著しく変更されることになり得ると懸念している。

【収益の総額表示と純額表示】

新基準では、履行義務の性質が、特定の財またはサービスを顧客に提供することである(すなわち、企業が本人)か、または別の当事者がそれらの財またはサービスを提供する手配することである(すなわち、企業が代理人)かを判定することが要求される。新基準では、企業が財またはサービスを顧客に移転する前に、その財またはサービスを支配する場合は、企業が本人であることが明確にされている。新基準には、どのような場合に企業が代理人として活動しているかを判定するための指標が含まれている。

本人か代理人かの検討

新基準の適用指針における支配の原則が、代理人の指標とどのように関連するのかについて、疑問が提起されている。支配の原則を代理人の指標とは関係なく(例えば、支配の評価方法に関する新基準の別の規定に基づき)独立して適用すべきか、または代理人の指標は支配の評価の一部であるのかという疑問も寄せられている。代理人の指標は、企業が財またはサービスの移転前にそれらを支配しているか否かを直接判定するものではないため、混乱を招くとの意見も寄せられている。また、特に指標間で異なる結果が導き出される場合、ある指標を別の指標よりも重視すべきか否かについても疑問が寄せられている。

非物質的(nonphysical)な項目を移転する(例:ソフトウェア開発業者が第三者のウェブサイトを通じてアプリケーションを販売する)またはサービスを提供する(例:企業が、仮想のアド・エクステンションを通じて第三者のウェブサイトに広告が掲載されるように手配する)契約では、財またはサービスを支配するか否かの判定が特に困難となる。これらの状況では、支配原則と代理人の指標との関連性が不明確となり得る。また、いずれの当事者が契約を履行する責任を負うのか、何が在庫リスクに該当するのか、企業の約束をどのように識別するのか、及び顧客をどのように識別するのかも明確でない可能性がある。

FASBは、本人か代理人かの検討に関するガイダンスの適用を明確にするため、新基準の改訂について引き続き調査するようスタッフに指示した。

本人か代理人かの検討に関するIASBの決定

IASBは、可能であれば、FASBの改訂による帰結との整合性を維持できるよう、FASBが策定する改訂をモニターすることを決定した。

総額ベースでの収益の見積り

一部の状況において、企業は自社が本人であると判定するが、第三者が最終顧客から現金を回収し、企業にその金額の一部を定額で支払う場合がある。そのような状況では、第三者が最終顧客に請求した金額を企業が知らない場合がある。

FASBは、このような状況に対処するための新基準の改訂について、引き続き調査するようスタッフに指示した。一部のFASBメンバーは、第三者が最終顧客から受け取る権利を有する金額を取引の本人が知らない場合、収益を企業が第三者から受け取る権利を有する金額に制限することが望ましいとした。

取引価格の見積りに関するIASBの決定

IASBは、可能であれば、FASBの改訂による帰結との整合性を維持できるよう、FASBが策定する改訂をモニターすることを決定した。

【次のステップ】

FASBは、知的財産のライセンス及び履行義務の識別に関する公開草案の公表後、移行に関する実務上の便法、売上税の表示、現金以外の対価及び回収可能性に関する公開草案を、45日間のコメント期間を付して公表する予定である。IASBはアウトリーチ活動を引き続き実施し、実質的にすべての論点が審議されてから、2015年下半期に新基準を改訂する公開草案を公表する予定である。

FASBは、知的財産のライセンス及び履行義務の識別に関する公開草案を、2015年第2四半期に公表する予定である。

両ボードは新基準の適用日を延期するか否かを2015年第2四半期のはじめに検討する予定である⁹。

両ボードは、本人または代理人の検討に関するガイダンスの追加的な改訂について引き続き調査している。また、将来のTRG会議において追加的に検討すべき論点が発生した場合は、両ボードによる検討が必要となる可能性がある。次のTRG会議は2015年3月30日に開催される予定である¹⁰。

9 (訳者注) FASBは2015年4月29日、すべての企業に対し、収益認識に関する基準書の適用日を1年延期することを提案するFASBのASU案を公表した。Defining Issues 15-19「FASB-収益認識に関する基準書の適用日の1年延期を提案」を参照。

10 (訳者注) 4回目のTRG会議は2015年3月30日に開催された。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人 会計・審査統括部

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® March 2015 No. 15-11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ください。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。