KPMG
cutting through complexity

あずさ監査法人

August 2015, No.15-38

米国会計関連情報　最近の論点

FASB－収益認識基準における回収可能性及び完了した契約に関するガイダンスを明確化

FASBは2015年8月31日、収益認識に関する新基準[1]を適用する企業を支援するため、回収可能性及び移行時における完了した契約の範囲に関するガイダンスを明確化することを決定した。この改訂案は、新基準に関する他の改善及び明確化[2]とともに、公開草案に含まれる予定である。

【主な内容】

- FASBは、回収可能性が、認識する収益の金額（ステップ5）ではなく、顧客との契約が存在するか否かの分析（ステップ1）に影響を及ぼすことを再確認した。
- FASBは以下の改訂を提案する。
  - どのような場合に、回収可能性が高くなる前に受け取った返金不要の対価を認識できるのかについて明確化する。
  - 顧客に移転した資産の認識の中止に関するガイダンスを明確化する。
  - 移行時における完了した契約とは、収益のすべて（またはほとんどすべて）を、新基準の適用前に従前のU.S. GAAPのもとですでに認識した契約であることを明確化する。

【主な影響】

- FASBは、この改訂案により、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。

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。

2 Defining Issues 第2015-11号「FASB/IASB－収益認識に関する基準書のさらなる明確化を提案」を参照。

© 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.

回収可能性は、契約の有無の判定において引き続き考慮されるが、収益認識額には影響を与えない。

【回収可能性】

新基準は、企業が権利を得ると見込んでいる対価の回収可能性が高くない場合、収益認識モデルにおいて契約が存在しない（ステップ1）ことを明確にしている。回収可能性は、顧客が期限到来時に対価の金額を支払う能力と意図に基づいて判断する。ステップ1は収益認識モデルの関門の1つであるため、回収可能性が高くないと企業が結論付けた場合、すでに受け取った返金不要の対価を含め、収益を認識しない。全額を回収する可能性が高くなる見込みがない場合、企業は以下のいずれかに該当するまで収益を全く認識しない。

(1) 企業が残りの履行義務を負っておらず、対価のほとんどすべてを受け取っていて返金不要である。

(2) 契約が解約されており、受け取った金額がすべて返金不要となっている。

回収可能性の検討方法及び取決めの解約の範囲に関する論点は、新基準の公表前及び公表後のFASBとIASBの合同会議や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）の討議でこれまで何度も検討されてきた[3]。収益認識に関する現行のU.S. GAAPは、実現主義に基づき、収益は稼得され、かつ実現可能な場合にのみ認識するとしている[4]。したがって、回収可能性及び他のリスク（例：価格譲歩のリスク）に関して著しい不確実性がある場合、収益認識が妨げられ、通常は収益の認識を延期するか、現金主義により収益認識を行うことになる[5]。

新基準は実現主義に基づいておらず、収益は企業が受け取ると見込んでいる金額に基づいて認識される。ただし、回収可能性はステップ1で検討するため、企業は顧客の信用度に関連する不確実性（ステップ1で検討）と、ステップ3の取引価格の測定で検討する他の不確実性（例：価格譲歩）とを区別することが要求される。

2015年3月18日のFASBとIASBの合同会議でFASBは、企業が権利を得ることになると見込まれる金額をすべて回収する可能性が高くない場合の収益認識について、追加的なガイダンスを提案することに合意した。

追加的なアウトリーチ活動で寄せられたフィードバックに基づき、FASBは、全額を回収する可能性が高くない場合の収益の認識に関するガイダンスを明確化にする他の方法を検討するため、回収可能性に関する論点をさらに再審議することを決定した。

検討された代替案

FASBは、回収可能性の要件がステップ1における契約の有無の判定に適切に含まれているか（アプローチA）、または回収可能性の要件をステップ5で収益認識金額に影響させるべきか（アプローチB）を討議した。多くのケースで、どちらのアプローチを採用しても結果が類似することになる。ただし、アプローチAでは、回収可能性の判定がステップ1に維持されるため、新基準における現行のモデルとより整合する。

---

3 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」を参照。

4 FASB概念書第5号「営利企業の財務諸表における認識及び測定」パラグラフ83。 www.fasb.orgより入手可能。

5 SEC Staff Accounting Bulletine No.104「収益認識」は、回収可能性が合理的に確実であり、かつ価格が固定または決定可能であることを要求している。 www.sec.govより入手可能。

© 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.

完了した契約は、移行措置の適用の可否を判定する目的で再定義される。

FASBの決定

FASBは収益認識モデルを根本的に変更しないことを決定した。したがって、回収可能性は引き続き、契約の有無を判定するための要件としてステップ1における検討事項となる。FASBは代替的な認識モデルに、3つ目の事象を追加することを決定した（すなわち、ステップ1を満たさないが、対価の一部をすでに受け取っている契約に収益認識モデルを適用する）。したがって、企業が権利を得ると見込んでいる対価を全額回収する可能性が高くない場合、企業は以下のいずれかの事象が発生した場合にのみ、受け取った対価の金額で収益を認識する。

- 企業が財またはサービスを顧客に移転する残りの履行義務を負っておらず、顧客が約束した対価のすべて（またはほとんどすべて）を受け取っていて返金不要である[6]。
- 契約が解約されており、顧客から受け取った対価が返金不要となっている[7]。
- 企業は財またはサービスの支配を移転し、追加の財またはサービスの移転を停止し（かつ、追加の財またはサービスを移転する義務を負わず）、それまでに顧客から受け取った対価が返金不要となっている（FASBが新たに追加を提案する事象）。

FASBは、回収可能性の要件の目的及び実務への適用を示すため、適用指針及び設例を追加する。FASBは、新基準の設例1により、ステップ1が満たされる前に顧客に移転した資産の認識中止に関するガイダンスについて混乱が生じていることを認めた。FASBは新基準の設例1を修正し、資産の支配が顧客に移転した時点で資産の認識を中止することを明確にする。これにより、収益認識が前倒しされ、資産の認識を中止する際に損失を認識することになる場合がある[8]。

【移行時における完了した契約】

新基準の適用開始時に修正遡及アプローチを適用する企業は、適用開始日時点で完了していない契約に新基準を適用する。さらに、完全遡及アプローチを適用する企業に認められる特定の実務上の便法の適用の可否は、移行における完了した契約の定義により左右される。

現行の移行ガイダンスは、従前のU.S. GAAPのもとで識別された財またはサービスのすべてを企業が移転した場合に契約が完了しているとしている。財またはサービスの移転は新基準で新たに導入された概念であるが、従前のU.S. GAAPにおける稼得及び実現の原則とは異なる。このように基礎となる原則が相違するため、財及びサービスをすべて顧客に移転したが、収益のすべてはまだ認識していないケースが想定され、移行が困難となる可能性がある。このようなケースは、財及びサービスが顧客に移転した時点で、顧客から受け取る金額が固定または決定可能ではない場合に生じる可能性がある。

TRGは2015年7月13日の会議で、新基準のガイダンスから生じ得る移行上の問題点、及びそれらの問題を解消するために検討すべき代替案について討議した[9]。

FASBの決定

FASBは、移行における完了した契約を、収益のすべて（またはほとんどすべて）を従前のU.S. GAAPのもとで認識した契約として再定義することを決定した。FASBは、移行時に収益が失われないようにするための再定義であるとしている。これにより、修正遡及アプローチのもとで財務諸表作成者の移行の労力を軽減するというFASBの意図も維持される。

---

6 FASB ASC paragraph 606-10-25-7(a) www.fasb.orgより入手可能。

7 FASB ASC paragraph 606-10-25-7(b) www.fasb.orgより入手可能。

8 FASB ASC paragraph 606-10-55-95から55-98 www.fasb.orgより入手可能。

9 Defining Issues 第2015-31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9つの論点について討議」を参照。

© 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.

設例1:移行時に完了している契約

12月31日を事業年度末とする上場会社である小売業者は、ロイヤルティを付した製品を販売する。この企業は、販売時に収益を認識し、ロイヤルティ・ポイントを充足するのに見込まれるコストを見越し計上することを会計方針とする。

この企業は2017年10月1日に顧客Xに製品を引渡し、収益をすべて認識し、関連する特典クレジットを充足するためのコストを増分コスト法に従い見越し計上する。この企業は新基準を修正遡及法を用いて2018年1月1日に適用する。

この企業は、新基準の適用前に従前のU.S. GAAPのもとで収益のほとんどすべてを認識しているため、顧客Xとの契約が完了していると結論付ける。

設例2:移行時に完了していない契約

12月31日を事業年度末とする上場会社であるフランチャイザーは、2017年にフランチャイズ加盟者と15年間のフランチャイズ契約を締結し、店舗の開店日である2017年10月1日に新規フランチャイズ料を認識する。このフランチャイザーは契約期間である15年間にわたって売上に基づくロイヤルティ手数料を受け取る権利を有する。このフランチャイザーは新基準を修正遡及法を用いて2018年1月1日に適用する。

FASBによる最近の決定を考慮しないならば、このフランチャイザーは、店舗の開店時(適用開始日より前)にフランチャイズ・ライセンスを移転するため、この契約が適用開始日時点で完了していると結論付けていたであろう。しかし、このフランチャイザーは取引から生じる収益をまだすべて認識していない(例:フランチャイザーは新基準の適用開始後にもフランチャイズ加盟者からロイヤルティ手数料を受け取る)。そのため、将来の売上に基づくロイヤルティは、移行時の修正遡及法のもとで新基準の適用後に収益として認識されないことになる。改訂案のもとでは、適用開始日において収益のほとんどすべてが従前のU.S. GAAPのもとで認識されていたといえないため、この契約は完了していると結論付けられない。新基準がこの契約に適用されるため、将来の売上に基づくロイヤルティは適用後の事業年度において収益として認識されることになる。

2015年3月24日の合同会議で、IASBは修正遡及法に関して類似の改訂を行わないと結論付けた[10]。

FASBは、修正遡及法(すなわち、累積的影響額を調整するアプローチ)を用いる企業は、その移行アプローチを、移行日時点で完了しているか否かを問わずすべての契約に適用することが認められる(強制ではない)とすることも決定した。したがって、設例1の取決めにおいて、企業はカスタマー・ロイヤルティ・プログラムに関連する収益を繰り延べ、新基準の適用開始後に認識するために、移行日における累積的影響額の調整を行うことが認められる(強制ではない)。その後は、遡及適用法と累積影響法のいずれにおいても、同じ金額の収益を認識することになる。ただし、累積影響法では、引き続き、適用開始初年度は従前のU.S. GAAPの開示を行うことが要求される。

10 Defining Issues 第2015-11号「FASB/IASB－収益認識に関する基準書のさらなる明確化を提案」を参照。

© 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.

【次のステップ】

FASBは、これらの決定を含む、範囲を限定した改善と実務上の便法に関する公開草案を、今後数週間以内に公表する予定である。コメント期間は45日と見込まれる。

これとは別に、FASBは本人と代理人に関するガイダンスについて、2015年10月15日をコメント期間の締切りとして公開草案を公表した[11]。

FASBは前回の公開草案[12]に寄せられたコメントについて、2015年第3四半期に討議する予定である。

---

11 FASB ASU案「本人・代理人の分析（収益を総額で報告するか純額で報告するか）」2015年8月31日。www.fasb.org より入手可能。

12 FASB ASU案「履行義務の識別及びライセンス」2015年5月12日。www.fasb.orgより入手可能。

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® Auguts 2015 No. 15-38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。

本ニューズ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。