



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 3回目の会議を開催

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2015年1月26日、3回目の会議を開催し、新基準に関する複数の論点を討議した¹。FASBは適用日について2015年第2四半期のはじめに決定する予定であり、財務諸表作成者、監査人、及び財務諸表利用者との討議を引き続き実施して、アウトリーチを完了させる予定である²。

【討議された論点】

- 両ボードは2月に合同会議を開催し、(1)知的財産のライセンスの性質に関する判断、(2)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の適用範囲及び適用方法、並びに(3)「契約の文脈において区別できる」という要件の適用について、明確化するかを討議する予定である。
- FASBのスタッフは、収益の総額表示と純額表示の評価についての調査及びアウトリーチ活動を引き続き実施すると述べた。両ボードはこの論点について合同会議で討議する予定であるが、実務への適用にあたって重要性の高い、ライセンス及び財またはサービスの区別に関する論点を優先させる予定である。

さらに、両ボードは次の論点について実務上の簡便法を検討する予定である。

- 売上税の表示
- 輸送が別個の履行義務であるか否か
- 適用日より前に長期契約が変更された場合の移行措置

【主な影響】

- 両ボードは基準書の変更または適用日の変更を検討する可能性がある。

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2014-49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」を参照。

【現金以外の対価】

TRGメンバーは、現金以外の形態による対価(例:株式、株式オプション、広告宣伝)の測定日について討議した。スタッフ・ペーパーは、測定日として次のものが考えられるとしている。

- (a) 契約開始日
- (b) 対価を受け取った(または、受け取ることが可能となった)時点
- (c) 次のいずれか早いほうの時点
 - i. 対価を受け取った(または、受け取ることが可能となった)時点
 - ii. 関連する履行義務が充足された時点(または充足されるにつれて)

討議は、対価を受け取った(または、受け取ることが可能となった)ことが測定と関連性があるか、及び現金以外の対価を、関連する履行義務が充足された時点で(または充足されるにつれて)測定すべきかを中心に行われた。TRGメンバーは概ね、新基準がこの論点について不明確であるという意見であったが、適切な測定日についてはTRGメンバー間で見解が分かれた。

TRGメンバーは、現金以外の対価が、対価の形態による理由(例:企業が顧客から受け取る権利を有する株式の価格の変動)と対価の形態以外の理由(例:企業の履行を理由とする株式オプションの行使価格の変動)の両方により変動する可能性がある場合、変動対価の制限をどのように適用するかについても討議した。例えば、ウェブサイトを開発する対価として、A社は顧客Xの株式を購入する100のオプションを受け取る。A社はウェブサイトが完成しない場合は株式オプションを受け取らず、株式オプションの行使価格はA社の履行の時期により変動する。

TRGメンバーの意見は概ね、対価の形態に起因する対価の変動と、対価の形態以外の理由による対価の変動とを区別するのは難しく、そのような区別を要求することにより、基準書の適用が複雑になるというものであった。TRGメンバーは概ね、現金以外の対価の会計処理に関するガイダンスを追加することにより、実務適用のばらつきを減少させる効果があるかもしれないという見解であった。両ボードはこのトピックに関し、追加的な基準書の策定または討議が必要となる可能性があるとして述べた。

【回収可能性】

新基準は、顧客との契約が存在すると結論付けるために満たすべき要件を挙げている。それらの要件の1つとして、期限到来時に対価の金額を支払う顧客の能力及び意図に基づき、企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高い(probable)ことが含まれている。

TRGが討議した論点は次のとおりである。

- 企業は、契約開始時に契約に黙示的な価格譲歩が含まれるか否かをどのように判定すべきか。
- 企業は、契約のポートフォリオの回収可能性をどのように評価すべきか。
- 企業は、どのような場合に回収可能性を再評価すべきか。
- 企業は、契約開始時に回収可能性があると評価した後に回収の可能性が高くないと再評価した契約について、収益をどのように認識すべきか。
- 回収可能性が高くないが、履行義務をすでに充足しており、企業が対価の一部をすでに受け取っている場合、企業は収益をいつ認識すべきか。

TRGメンバーは、顧客のポートフォリオに対して、企業が通常、請求金額の98%を回収するという、スタッフペーパーのケースについて討議した。TRGメンバーの意見は概ね、企業が、顧客が支払義務を負う金額を支払う可能性が高いと判断する場合、回収可能性の閾値を満たしているとするものであった。企業はそのような契約に新基準を適用し、請求金額の満額で収益を認識するとともに、債権の会計ガイダンス³に従って、対応する債権の減損を評価する。これにより、当初認識日に債権の減損(すなわち、貸倒費用)を認識する結果となる可能性がある。

一部のTRGメンバーから、過去の回収が98%を著しく下回る(ただし、回収可能性が高いという閾値は満たす)取引や、期限が到来した金額の回収可能性が低い取引については、特に評価が難しいとの意見が出された。企業は、契約開始時に黙示的な価格譲歩を行ったのか、または回収可能性が低いのかを判断しなければならない。回収可能性は高いが、企業が黙示的な価格譲歩を行った(すなわち、企業が契約価格よりも低い金額の権利を得ると予想している)場合、見積られる価格譲歩を控除した純額で収益を認識する。TRGメンバーは、価格の減少が、価格譲歩によるものか、回収可能性によるものかを区別するのに判断が必要であることを認めた。その結果、一部の契約において、貸倒費用と黙示的な価格譲歩とを区別するのが困難であるために、この領域について実務において引き続きばらつきが生じる結果となり得るとTRGメンバーは予想している。

TRGメンバーは、契約開始時における回収可能性が低いために、契約がステップ1の要件を満たさない場合における収益認識のタイミングについても討議した。一部の契約では、財またはサービスが顧客に移転した時点で約束した対価の一部を受け取るが、残りの金額を回収できる可能性が低い場合がある。新基準では、回収可能性が高くなる(この場合、新基準の収益モデルが適用される)か、契約が解約されたか、または企業が対価のほとんどすべてを受領しており、かつ残存する履行義務がなくなるまで、収益の認識が禁じられている。

TRGメンバーは概ね、回収可能性が低い場合には、利害関係者がこの会計ガイダンスを理解し、適用できるという意見であった。したがって、履行義務はすでに充足されているが、契約がステップ1の要件を満たさない場合は、対価の一部を受け取った時点で収益を認識しない。現行のガイダンスでは、契約が回収可能性の閾値を満たさない場合でも、通常、現金を受け取った時点で収益を認識するため、一部の企業から新基準が厳格であるとみなされるとするTRGメンバーもいた。この問題は、新基準において回収可能性の閾値をステップ1に含めたため、収益認識モデルのステップ1を満たさない顧客との契約からは収益を認識できないことによるものであるとボードメンバーはコメントした。

両ボードは、TRGメンバーが提起した論点(履行義務をすでに充足しており、対価のほとんどすべてではなく、一部を受け取っているケース)に取り組むため、さらなる活動が必要か否かを検討する予定であったとした。

【変動対価】

TRGメンバーは、企業が財またはサービスについて収益を認識した後で、顧客に変動金額を支払う約束をする場合の、顧客に支払われる対価の認識時期について討議した。新基準では、取引価格の算定時に、変動対価(顧客に支払われる対価を含む)を見積ることが要求される。取引価格は、履行義務を充足した時点で、または充足するにつれて収益として認識する。他方、顧客に支払われる対価に関するガイダンスでは、次の事象のうちいずれか遅い方で収益の減額を認識するとしている(顧客に支払われる対価を収益の減額として認識する場合)。

- 企業が、関連する財またはサービスの顧客への移転について収益を認識する時点
- 企業が対価を支払うか支払いを約束する時点(支払いが将来の事象を条件とする場合であっても)。その約束は、企業の事業慣行により含意されている場合もある。

³ FASB ASC Topic 310「債権」 www.fasb.orgより入手可能。

一部のTRGメンバーは、顧客に支払われる対価に変動性があり、関連する財またはサービスが顧客に移転した後にその支払いを約束した場合には、新基準内で不整合が生じ得るとしている。ただし、TRGメンバーの意見は概ね、変動対価に関するガイダンスと顧客に支払われる対価に関するガイダンスは相関しているため、企業がいずれか一方のみを参照することはないと考え得るというものであった。TRGメンバーの意見は概ね、新基準のコア原則との整合性を図るために、顧客に支払われる変動対価を、取引価格の減額を見積ることが可能となった日と、顧客に支払われる対価が明示的または黙示的に約束された日のいずれか早い方で取引価格の減額として取り扱うとするものであった。

TRGメンバーは今回の会議で、顧客に支払われる対価が変動ではなく固定である場合について討議した。そのような場合、企業は、契約変更に関するガイダンス(企業が収益を認識した後に、顧客に対価を支払うことを約束した場合)と顧客に支払われる対価に関するガイダンスを検討するとTRGメンバーは考えている。

変動対価の見積りを制限すべきか否かを判断する際に、収益の戻入れが生じる見込みと規模の両方を評価するにあたって、潜在的な収益の戻入れを、(a)関連する履行義務に配分した取引価格と、(b)契約の取引価格総額のいずれと比較して制限の重要性または規模を判定するのか、という疑問が一部の利害関係者から寄せられた。TRGメンバーの意見は概ね、収益の戻入れが生じる見込みと規模の両方を評価する際には、潜在的な収益の戻入れを、個々の履行義務レベルではなく、個々の契約レベルにおいて現在までに認識した収益の累計額と比較して評価するというものであった。その結果、現在までに認識した収益の累計額を履行義務レベルで評価する場合と比較して、収益が制限される可能性が低くなり得る。

【移行措置: 契約変更】

新基準は、移行措置として次の2つの方法を規定している。

■ 遡及適用

会計方針の変更に関するガイダンスに従って、財務諸表に表示される各報告期間に新基準を遡及適用する。特定の実務上の簡便法を用いることも認められる。この方法では、新基準のもとで、表示される最も古い比較期間の期首の前に完了していなかった契約は、企業が契約開始日から新基準を適用していたかのように評価しなければならない。

■ 累積的影響の修正

当期のみに新基準の適用を反映し、新基準の適用開始における累積的影響を、適用開始日の利益剰余金期首残高の修正として反映する。この方法では、企業は、適用開始日前に従前のGAAPのもとで完了していない契約について、契約開始日から新基準を適用していたかのように評価しなければならない。

新基準では、契約変更を評価し、別個の契約(すなわち、既存の契約の解約及び新たな契約の締結)として会計処理するか、または既存の契約の一部であるかを判断することが要求される。

企業によっては、何年にもわたって頻繁に変更される顧客との契約を大量に保有しているケースもある。そのような企業は、適用する移行措置によって、新基準の適用開始日または最も古い比較期間より前に未完了である契約に対する契約変更をすべて評価することが要求されることになる。TRGメンバーは、それらの企業にとって新基準の遡及適用が実務上不可能なものか否かについて討議した。TRGメンバーは、表示される最も古い期間よりも前の期間に、契約変更に関するガイダンスを適用することにより提供される情報の有用性についても討議した。これらの論点の一部に対処するため、新基準への移行時における契約変更の取り扱いに関する実務上の簡便法を追加することに関心を示すTRGメンバーもいた。一部のボードメンバーは、実務上の簡便法の策定に関心を示し、将来の検討において適切な実務上の簡便法を特定するのに、一部のTRGメンバーの協力を要請した。

【約束した財またはサービスの識別】

履行義務を識別する際にはまず、契約において約束した財またはサービスを識別する。新基準では、約束した財またはサービスは、契約に明示されたものに限定されない。企業の事業慣行、公表した方針または具体的な声明により含意されている約束も、契約締結時において、それらの約束により、企業が顧客に財またはサービスを移転するという顧客の妥当な期待が創出されている場合は、顧客との契約に含まれる。ただし、顧客に財またはサービスを移転しない、契約を履行するために企業が行わなければならない活動や管理業務は、履行義務ではない。

両ボードは新基準の策定において、企業が重要ではないまたは形式的(perfunctory)とみなす財またはサービスについて、例外規定を設けないことを決定した。新基準の結論の根拠においては、企業は重要ではないまたは形式的な財またはサービスを無視してはならないが、それらの重要性を検討しなければならないとしている。

上記及び他のガイダンスから、新基準のもとでは、現行の収益のガイダンスよりもはるかに多くの財またはサービスが、顧客に提供される要素として識別されることになることを、両ボードが意図しているのかという疑問が寄せられている。

TRGメンバーは概ね、新基準では、顧客との契約において約束した履行義務を識別するのに、判断が要求されるという意見であった。新基準のもとでは、多くの場合、現行の収益認識のガイダンスに比べて(現行のU.S. GAAPにおける、重要ではないまたは形式的な財またはサービスに関するガイダンス⁴に現在依拠している企業は特に)より多くの、または異なる履行義務を識別することになり得る。重要ではないまたは形式的な財またはサービスを会計処理していない企業は、これらの財またはサービスに関するガイダンスがなければ、これを非GAAP方針として識別し、その重要性を評価することが要求されることになる。現行の監査基準は、明らかに瑣末であるものを除き、誤謬を累積し定量化することを監査人に要求している⁵。複数のTRGメンバー及びPCAOBオブザーバーは、このような結果となったのは、重要ではないまたは形式的な財またはサービスについて例外規定を設けないと両ボードが決定したためであるとした。一部のボードメンバーは、この論点についてさらに作業が必要か否かを検討しなければならないとコメントした。

【待機履行義務】

新基準は、待機履行義務(stand-ready performance obligation)を「財またはサービスを提供できるように待機するサービスの提供」としている。利害関係者の一部から、待機履行義務に何が含まれるのか、及び財またはサービスを提供できるように待機することは、実際の財またはサービスの提供と区別できるのかという疑問が提起された。また別の利害関係者から、履行義務として識別した待機履行義務の進捗度の適切な測定方法(すなわち、アウトプット法か、時間の経過に基づく定額法か)に関する疑問も寄せられた。

TRGメンバーは、進捗度の適切な測定方法を決定する際に、顧客に移転することを約束した財またはサービスの内容を検討する必要性について討議した。

例えば、ソフトウェア契約において、契約上、不特定のアップグレードしか明記されていない場合でも、特定のアップグレード(新基準では現在定義されていない)を約束したことになるか否かを検討することが必要になる場合がある。特定のアップグレードを提供する約束は、明示的に約束したその他の財またはサービスと同様に会計処理しなければならない。財またはサービスがいつ顧客に移転するのは企業が一方的に支配できるかもしれないが、企業は、契約開始時に、財またはサービスがいつ利用可能となるのかや、契約期間にわたりいくつの財またはサービスが完成し、利用可能となるのかを予想できない場合がある。

4 SEC Staff Accounting Bulletin Topic 13「収益認識」 www.sec.govより入手可能。

5 PCAOB監査基準第14号「監査結果の評価」 www.pcaobus.orgより入手可能。

スタッフは、不特定のアップグレードに係る待機履行義務は、製品の陳腐化を防止する保証に類似していると解釈することが可能であるとコメントした。企業がその保証サービスを提供するにつれて、顧客はその便益を受け取ると同時に消費する。

また、企業がいつ財またはサービスを移転するかを支配していない契約もある。例えば、空港の滑走路を除雪する約束をするケースがある。このサービスが、除雪であるのか、除雪用の設備を用意して待機することであるのかという疑問が提起されている。TRGメンバーの意見は概ね、待機履行義務の内容を、その取決めに關するすべての事実及び状況に基づき評価しなければならないとするものであった。

待機履行義務の進捗度の測定方法をどのように決定すべきかについても疑問が提起された。企業は、約束した財またはサービスの内容により、履行義務の完全な充足に向けた進捗度の適切な測定方法を決定することが要求されることになる。新基準の設例18は、顧客がサービスを継続的に受けることができる場合の履行義務について例示している。設例18では、企業の労力が契約期間を通じて均等に費やされているため、収益は定額法で認識されている。ただし、顧客に移転される財またはサービスも企業の労力も常に契約期間を通じて均等であるとは限らない。そのような契約では、財またはサービスの支配の移転に基づいて収益を認識しなければならない。

TRGメンバーは概ね、定額法による収益認識を所与のものであると考えるべきではないという意見であった。企業は進捗度の適切な測定方法を決定する際には、財またはサービスの移転の時期や、企業の労力(すなわち、コスト)が均等に費やされているか否かを含む約束の内容を考慮しなければならない。

一部のTRGメンバーは、利用可能になった時点で提供される不特定のソフトウェアのアップグレードを提供する履行義務の収益認識に関して、実務に重要な変更があると考えているかをFASBスタッフに質問した。FASBスタッフは、新基準は実務の変更は要求するものではないと考えていると述べた。FASBスタッフは、また、特定されているアップグレードの識別について実務の変更が予想されるかについても質問を受けた。FASBスタッフは、新基準の適用により実務が変更されることはないと考えていると述べた。

【契約獲得の増分コスト】

顧客との契約を獲得するための増分コストは、企業がそれを回収すると見込んでいる場合に資産化する。新基準には、償却期間が1年以内であれば、契約獲得の増分コストを費用処理することを企業に認める実務上の簡便法が含まれている。

TRGメンバーは概ね、後述する論点の一部について、関連する負債を計上した時点でコストを資産化しなければならないという意見であった。負債をいつ計上するかは、他の会計ガイダンス(例:従業員給付コストに関するガイダンス)に基づいて判定する。負債を計上すると企業が判断する場合、新基準には、対応する借方項目をいつ資産として認識すべきか、または費用計上すべきかに関するガイダンスが含まれている。

TRGメンバーは以下の論点について討議した。

同一の顧客との契約を更新するために支払う手数料及びその償却期間

TRGは、企業が更新可能な契約について手数料を支払い、その後契約が更新されるたびに手数料を支払う場合、どの手数料を資産化しなければならないのかについて討議した。TRGは計上された資産の償却期間についても討議した。

TRGメンバーは概ね、手数料の効果が及ぶ期間にわたって資産を償却しなければならないという意見であった。例えば、顧客との当初の契約について企業が手数料を支払い、同一の契約をその後更新するために当初の手数料に見合った手数料を支払う場合、当初の契約について支払った手数料は当初の契約期間にわたって償却し、更新後の契約について支払った手数料は、個々の更新期間にわたって償却する。ただし、当初の手数料の便益が契約の更新から得られると見込まれる場合は、当初の手数料は通常、当初の契約期間及び明確に予測される更新期間にわたって認識する。

契約変更時に生じる手数料

スタッフ・ペーパーには、顧客との契約が事後的に変更され、契約価格が上昇したために企業が追加の手数料を支払うが、当該契約変更を別個の契約として会計処理しないケースについて記載されている。TRGメンバーは概ね、契約変更について支払う手数料は、契約獲得の増分コストとして資産化するという意見であった。

将来の事象を条件とする、または返金の対象となる手数料

スタッフ・ペーパーには、分割で手数料を支払っており、その支払いが、顧客が契約に基づく履行を継続していることを条件としている(すなわち、顧客が履行をやめた場合、繰り延べた手数料の支払いを中止する)ケース、または顧客が契約に基づく履行をしなかった(すなわち、顧客が支払いをしない)場合に手数料が返金の対象となるケースについて記載されている。先述のとおり、会計処理は企業が負債を計上するか否かに左右される。

閾値の対象となる段階的な手数料

スタッフ・ペーパーには、履行の達成の閾値に基づき手数料が増加する(例:最初の100ドルの売上げに対しては手数料は支払われず、累積売上金額が100ドル超200ドルまでの場合は累積売上金額の3パーセント、累積売上金額が200ドル超の場合は累積売上金額の5パーセントの手数料が支払われる)ケースについて記載されている。先述のとおり、会計処理は企業が負債を計上するか否かに左右される。

資産化すべきコストの種類

スタッフ・ペーパーでは、付加給付のような給与に関連するコストを、契約獲得の増分コスト総額の一部として資産化すべきかが問われた。TRGメンバーの意見は概ね、これらのコストが契約を獲得した結果発生したものであるのか(すなわち、その付加給付が増分コストであるのか)を判定するために、特定の事実及び状況を評価することが必要となるというものであった。

資産計上した契約コストが複数の履行義務に関連する場合の償却のパターン

契約に複数の履行義務が含まれ、それらの充足のタイミング(すなわち、一時点で充足されるか、または一定の期間にわたって充足されるか)が異なる場合の、資産化した契約コストの償却パターンに関する疑問も提起された。新基準は、「当該資産に関連する財またはサービスの顧客への移転と整合するように規則的に」償却することを要求している。TRGメンバーは概ね、様々な償却方法が適切である可能性があるという意見であった。

【イスラム金融取引】

TRGはイスラム金融機関の特定のイスラム金融取引に、IFRSの新しい収益認識基準が適用されるか否かについて討議した。イスラム法に基づいた金融商品及び取引については、IASB アドバイザリー・グループとともに引き続き討議される予定である。

【その他の討議内容】

TRGメンバーは、重要な権利、顧客に支払われる対価、及び重大なファイナンス要素に関連して利害関係者から提起された適用上の論点についても簡潔に討議した。これらの適用上の論点は、次回のTRG会議で討議される可能性がある。

【次のステップ】

FASBとIASBは、以下の論点について基準の策定またはさらなる討議が必要となり得るとしている。

- 現金以外の対価
- 履行義務をすでに充足しているが、契約がステップ1の要件を満たしていない場合の、部分的に受領した対価の会計処理
- 変動対価に関するガイダンスと、顧客に支払われる対価に関するガイダンスとの相関関係

FASBとIASBはまた、次の論点について、実務上の簡便法を提供するための基準書の策定について検討している。

- 売上税の表示
- 輸送が別個の履行義務であるか否か
- 適用日より前に長期契約が変更された場合の移行措置

次のTRG会議は、2015年3月30日に開催される予定である。

先述のとおり、両ボードは2月に合同会議を開催し、次の論点の明確化について討議する予定である。

- 知的財産のライセンスの性質に関する判断、並びに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の適用範囲及び適用方法
- 「契約の文脈において区別できる」という要件の適用

さらに両ボードは、財またはサービスの販売における収益の表示を総額とするか純額とするかについて、引き続き調査及びアウトリーチを実施している。

両ボードは、適用日の延期についての決定を2015年第2四半期のはじめに公表する予定である。

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し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®
January 2015 No. 15-4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。