



米国会計関連情報 最近の論点

FASB/IASB—収益認識に関する 基準書の明確化を提案

FASBは2015年2月の合同会議で、知的財産のライセンスの会計処理及び履行義務の識別に関するガイダンスを明確化するため、収益認識に関する新基準¹の改訂案を公表することを決定した。他方、IASBは、新基準²の明確化を限定的なものとすることを決定した。

【討議された論点】

- FASBは、収益に関する合同の移行リソース・グループ(Transition Resource Group, TRG)³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き、実務で生じ得るばらつきを軽減させることを目的として、公開草案を近々公表する予定である。FASBはコメント期間を特定していない。
- 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とIASBは、それぞれの活動がコンバージェンスに及ぼす影響について討議した。ボードメンバーのほとんどは、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の多くを引き続き保持することができることで合意した。FASBの決定は、基準書を著しく変更することなく、理解し易さと運用し易さを改善することを目指している。改訂案が最終化された場合、改訂後の両基準書の文言は類似するが、一部の状況においては、U.S. GAAPとIFRSのいずれを適用するかにより結果が異なる可能性がある。

【知的財産のライセンスの性質の決定】

新基準には、別個のものである知的財産のライセンスの対価を、一定の期間にわたって認識するか、一時点で認識するかに関する適用指針が含まれている。ライセンスにより、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が提供される場合、収益を一定の期間にわたって認識することになる。ライセンスにより、それ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が提供される場合、ライセンスの支配が顧客に移転された時点で収益を認識することになる。

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 IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」。

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」、
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。

FASBは、知的財産のライセンスのすべてを、以下の2つの区分に分類することにより、ライセンスに関する適用指針を明確化することを提案することで合意した。

■ 機能的知的財産:

顧客は知的財産の独立した機能性から便益の大部分を得る。機能的知的財産の対価は、知的財産の支配が顧客に移転された時点で収益として認識する。機能的知的財産には通常、ソフトウェア、生体化合物、薬物構造式、完成したメディア・コンテンツ(例:映画、テレビ番組、音楽)が含まれる。ライセンス提供者の継続的な活動が、機能的知的財産の顧客にとっての有用性(utility)に影響を及ぼす可能性があるが、当初の機能性により、ライセンス提供者の活動が、その有用性に著しい影響を及ぼさないことが示されている。

■ 象徴的知的財産:

重要な独立した機能性を有しておらず、顧客にもたらされる便益の実質的にすべてが、ライセンス提供者の過去または現在の活動に関連している。象徴的知的財産の対価は、ライセンス提供者の履行のパターンを反映する進捗度を用いて、ライセンス期間にわたって収益として認識する。象徴的知的財産には通常、ブランド、スポーツチームのロゴ等の商標、フランチャイズ権等が含まれる。独立した機能性がない場合とは通常、ライセンス提供者が、知的財産の使用権を付与することと、その知的財産を維持し続けることの両方を約束することを意味している。

FASBのスタッフ・ペーパー⁴には、知的財産が機能的なものか象徴的なものかを判定するためのフローチャートが含まれている。

知的財産のライセンスの性質の判定に関するIASBの決定

IASBは以下の事項を明確化するために、IFRS第15号の適用指針を改訂し、説明的パラグラフを追加することを提案することで合意した。

■ 知的財産に著しい影響を与える活動とは、企業の活動が知的財産の有用性に影響を与える場合をいう。知的財産の有用性は、以下のいずれかの条件を満たす場合に影響を受ける。

- 企業の活動により、知的財産の形態(すなわち、デザイン)または機能性(すなわち、機能や作業を履行する能力)が変化する。
- 知的財産が顧客にもたらす便益のほぼすべてが、それらの活動からもたらされるか、またはそれらの活動に依存している。例えば、ブランド名の有用性は通常、企業の継続的な活動からもたらされ、かつそれらの活動に依存している。

■ 知的財産が重要な独立した機能性を有する場合には、知的財産の有用性の大部分はその機能性からもたらされるものであり、企業の継続的な活動はその機能性を変化させるものではないため、知的財産の有用性は、企業の活動による影響を受けない。

両ボードは、ガイダンスが相違したとしても、ほとんどの状況において、同様の結果が得られると考えている。ただし両ボードは、企業が象徴的知的財産のライセンスを付与するが、そのライセンスを付与した後重要な活動を行うことが見込まれていないような、特定の状況において、会計処理が異なる可能性があることを認めている。例えば、ブルックリン・ドジャースのロゴのライセンスを付与する(例:映画「42〜世界を変えた男〜」に対して)が、ライセンス提供者はもとなる知的財産の形式または機能性を変更する活動を行わないとする。このケースでは、FASBのガイダンス案のもとでは、一定の期間にわたって収益を認識することになるが、IASBのガイダンスのもとでは、一時点で収益を認識することになる。

4 FASB Memo 1「知的財産のライセンス」 www.ifrs.orgより入手可能。

【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契約への、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】

新基準には、知的財産のライセンスと交換に約束する売上高ベース及び使用量ベースのロイヤルティについて、変動対価の見積りに関するガイダンスの例外規定が設けられている。この例外規定のもとでは、以下のいずれか遅いほうの時点でのみ収益を認識できる。

(a) その後の売上または使用が発生する時点

(b) 履行義務が充足(または部分的に充足)される時点

FASBは、取決めに知的財産のライセンスと、ライセンス以外の財またはサービスが含まれている場合について明確化することを提案することで合意した。FASBは、ロイヤルティの例外規定の適用範囲に含めるか否かは、ロイヤルティ全体として検討すべきであると考えている。

FASBはまた、知的財産のライセンスが、そのロイヤルティが関連する主要な項目である場合に、ロイヤルティの例外規定が適用されることを明確化しようと考えている。FASBは、ライセンスが主要な項目であるか否かの判定には判断が要求されることを認めている。新基準では、ライセンスが別個のものである場合にロイヤルティの例外規定が適用されるとしているため、明確化により、新基準を限定的に解釈した場合に比べて、より多くの契約にロイヤルティの例外規定が適用される可能性がある。顧客が、取決めに含まれるライセンス以外の財またはサービスからよりも、ライセンスから著しく多くの価値を見出す場合には、通常、ライセンスが主要な項目とみなされることになるKPMGは予想している。

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IASBの決定

IASBは、売上高ベース及び使用量ベースのロイヤルティの例外規定を明確化するというFASBの決定に合意し、IFRS第15号について類似の改訂を提案する予定である。

【ライセンスに関するガイダンスのその他の明確化】

FASBは知的財産のライセンスについて、上記以外にも以下の2つの事項を明確化することで合意した。

知的財産のライセンスの性質をいつ判定するのか

知的財産のライセンスが、契約に含まれる他の財またはサービスと別個のものではない場合、履行義務が一定の期間にわたって充足されるのか、一時点で充足されるのかを決定するために、ライセンスの性質を決定することが必要となり得る。例えば、ライセンスが、ライセンス期間よりも短い期間にわたって提供される財またはサービスと組み合わせられている場合、企業は取決め全体の収益認識パターンを決定する際に、ライセンスの性質及び期間を検討することになる。

契約上の制限

契約のもととなる知的財産を使用するライセンスの受領者の能力に対する契約上の制限は、ライセンスの属性であり、契約に含まれる約束の数には影響を及ぼさない。例えば、ライセンス期間内の特定の期間に映画を放送することを放送局に認めるライセンスは、単一の約束である。

ライセンスのガイダンスに対するその他の明確化に関するIASBの決定

IASBは、ライセンスに関するガイダンスをこれ以上明確化しないことを決定した。ただし、IASBは、FASBの改訂により生じる結果について概ね合意した。

【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の最初のステップは、契約で約束した財またはサービスを識別することである。新基準は、約束した財またはサービスは、契約で明示されているものに限定されないとしており、企業の事業慣行、公表した方針、具体的な声明により含意されている約束も含まれる可能性がある（契約締結時において、企業が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）。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行わなければならない管理作業は、履行義務ではない。

FASBは、顧客に移転される財またはサービスが契約の観点において重要ではない場合、それらを識別する必要はないと明確化することを提案することで合意した。一部のFASBメンバーは、この提案は、企業の履行義務の性質を識別する目的と整合しているとともに、重要な権利の有無及び重大な金融要素の有無を評価する際の重要性の評価方法とも整合すると述べた。財務諸表レベルでの重要性の概念に優先されることに懸念を表明するFASBメンバーもいた。ただし、FASBは最終的に、重要ではないとみなされる約束が識別されるコスト及び複雑性を軽減するために、明確化が必要であると結論付けた。

約束した財またはサービスの識別に関するIASBの決定

IASBのメンバーは、新基準が十分に理解可能であると考えているため、約束された財またはサービスの識別に関する基準の策定は行わないことを決定した。

【「契約の観点において別個のものである」という要件】

履行義務を識別するプロセスで、企業はどの財やサービスが別個のものであるかを判定することが要求される。顧客が財またはサービスからの便益を、それ単独でまたは顧客にとって容易に利用可能な他の資源と一緒にして得ることができ（すなわち、「別個のものとなり得る」）、かつ、財またはサービスを移転する約束を、区分して識別可能である（すなわち、「契約の観点において別個のものである」）ならば、その財またはサービスは別個のものである。1つ目の要件は、現行のU.S. GAAPに含まれる独立価値（stand-alone value）の概念に類似するが⁵、3つ目は新規の要件である。

FASBは契約の観点において別個のものであることに関するガイダンスを明確化するために、以下の改訂を提案することで合意した。

- 「別個に識別可能」という原則を明確にするために、説明的な文言を加える。約束した財及び（または）サービスを別個に識別できるかを検討する目的が、企業の顧客への約束の性質が、主として（a）別個の財及び（または）サービスのそれぞれ、または（b）これらの別個の財及び（または）サービスをインプットとして結合した項目、のいずれを移転するかを判定することであるとするとする文言を含めることを提案する予定である。
- 契約の観点において別個のものであると判定するための要素を明確化する。この要素を、上記で明確化した「別個に識別可能」という概念とより整合するように改訂する。さらに、どのような場合に財またはサービスが互いに著しく影響し合っているかを評価することに焦点を当てるため、契約における財またはサービスを束として考えるケースについて言及する予定である。
- FASBが、履行義務の識別に関するガイダンスをどのように適用することを意図しているかを示すため、設例を追加する。

5 FASB ASC paragraph 605-25-25-5(a) www.fasb.orgより入手可能。

「契約の観点において別個のものである」という要件に関するIASBの決定

IASBは、「契約の観点において別個のものである」という要件に関するガイダンスを改訂しないことを決定した。ただし、IASBは強制力のない設例を追加することを提案する予定である。

【輸送サービスの会計処理】

企業は、財またはサービスの表示価格に加え、輸送サービスにかかる金額を顧客に請求する場合がある。現行のU.S. GAAP⁶と異なり、新基準には、企業が輸送サービスを別個に請求する場合の会計処理に関するガイダンスはない。ただし、新基準は取引価格を、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と定義している。

財の支配が引渡し前に移転される場合（例：本船渡し（FOB）による契約）、顧客の資産を顧客が指定した場所まで輸送するサービスを提供することになるため、輸送が契約において約束したサービスになり得ると考える利害関係者もいる。他方、輸送は棚卸資産の調達や財の製造といったその他の履行コストと変わらないため、財の輸送が、顧客への財の支配の移転をサポートする活動であると考えられる利害関係者もいる。現行のU.S. GAAPのもとでは、輸送は構成要素とはみなされないため、特定の取決めにおいて輸送が約束したサービスであると結論付けられる場合は、一部の企業において実務が著しく変更されることになり得る。

FASBは、企業が財の輸送前に財の支配が移転する場合、輸送を、履行コストと約束したサービスのいずれかとして会計処理することを認める会計方針の選択を提案することで合意した。例えば、企業が製品を顧客に販売し、FOBという条件で製品を出荷するとする。企業は、輸送前に財の支配が移転すると結論付ける。その場合、企業は輸送を別個の履行義務として取り扱うことを選択できる。その場合、財に配分した収益を船積時に認識し、輸送に配分した収益を輸送が行われた時点で認識する。または、企業は輸送を履行コストとして取り扱うことも選択できる。その場合、財が船積みされた時点で収益をすべて認識する。いずれの場合も、顧客が財の支配を獲得する前に発生した輸送コストは履行コストとすることでFASBは合意している。

輸送サービスに関するIASBの決定

IASBは、輸送の会計処理がIFRSの利害関係者にとって重要な適用上の論点か否かを決定するためのアウトリーチ活動を実施する予定である。

【次のステップ】

FASBの知的財産のライセンスの会計処理及び履行義務の識別に関する公開草案のコメントの締切りは、2015年第2四半期中に設定される可能性が高い。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年下半年に新基準を改訂する公開草案を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。

両ボードは、財またはサービスの売上を純額と総額のいずれで表示するかについて、引き続き調査及びアウトリーチ活動を実施している。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。

6 FASB ASC paragraph 605-45-45-19—45-21 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®
February 2015 No. 15-5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。