

In transition

The latest on revenue recognition implementation



No. US2015-04
March 31, 2015

移行リソースグループが収益認識の適用上の論点を議論 TRGが新収益基準の公表以降4回目の会議を開催

要点

3月30日の会議において、移行リソースグループ(TRG)は、新収益基準に関連するいくつかの適用上の論点を議論しました。顧客に対する支払に関連する論点および一連の別個の財またはサービスを単一の履行義務として会計処理すべきか否かの識別を含むこれらの論点の一部は、今後、米国財務会計基準審議会(FASB)および国際会計基準審議会(IASB)によって議論が行われると見込まれます。

FASBは、これまでの告知のとおり、新収益基準の発効日を遅らせる可能性を議論するために、2015年4月1日に会議を開催する予定です。

移行リソースグループの議論のハイライト

- 3月の会議¹において、TRGは新収益基準に関連する8つの論点を議論しました。これらの論点の一部については、ガイダンスの明確化が行われる可能性があります。このような明確化については、今後のTRGまたは両審議会の会議で議論される予定です。
- 議論された論点は、以下のとおりです。
 - 顧客に支払われる対価— 顧客に支払われる対価に関するガイダンスの適用に関連したさまざまな論点
 - 一連の別個の財またはサービス— 一連の別個の財またはサービスの会計処理に関するガイダンスをいつ適用すべきか
 - 重要な権利の行使— 顧客のオプションが行使された場合の重要な権利の会計処理および重要な権利に関連するその他の適用上の論点
 - 重大な金融要素— 重大な金融要素の識別および会計処理に関連するさまざまな論点
 - 変動する値引き— 値引きの配分のガイダンスと変動対価の配分のガイダンスの相互関係
 - 部分的に充足されている履行義務— 一般的な収益認識モデルを適用する要件を契約が満たす前に履行された作業の認識

¹ 技術的な問題により、TRGは、ロンドンとノーウォークで個別の会議を同時に開催せざるを得ませんでした。FASBまたはIASBスタッフが2つの会議の議論において異なる見解が示されたと考えられる場合、TRGは今後の会議でそのトピックを再検討すると見込まれます。本資料には、両方の会議から得た所見が含まれています。

- **製品保証**— 製品保証が独立した履行義務かどうかの決定
- **寄付**— 寄付が新収益基準の適用範囲に含まれるか否か

これらの論点に関する追加的な背景情報は、FASB ウェブサイト²または IASB ウェブサイト³をご覧ください。あるいは、上記のトピックスをクリックするとスタッフ・ペーパーにアクセスできます。

.3 以下の解説には、会議に関する PwC の所見が含まれています。FASB と IASB は、2015 年 7 月 13 日の TRG の次回会議に先立ち、3 月の会議の概要を提供すると見込まれます。

前回の会議で議論された論点のアップデート

.4 会議開催にあたり、FASB および IASB スタッフは、両審議会による今後の議論が必要であるとして TRG がこれまでに検出した論点に関する最新の概要を報告しました。知的財産のライセンスおよび履行義務の識別に関連する次のステップは、[In transition US2015-02](#) に要約されています。3 月 18 日の合同会議で議論された新たな実務上の便法およびその他の明確化は、[In transition US2015-03](#) に含まれています。本資料の付録には、TRG が現在までに議論した全トピックスの要約を掲載しています。

さらなる検討が必要になる可能性のある領域

顧客に支払われる対価

.5 TRG は、顧客に支払われたまたは支払われる対価の会計処理のガイダンスに関連するいくつかの論点を議論しました。顧客に対する支払は、別個の財またはサービスとの交換によるものである場合を除き、収益の減額として計上されます。最初の論点は、企業はより広い範囲の「顧客との関係」に含まれる顧客に対するすべての支払の評価を要求されている（現行の米国会計基準 (US GAAP) に類似）か、あるいは特定の契約（または、基準におけるガイダンスに従って結合しなければならない契約）の範囲内の顧客への支払のみを評価するよう要求されているかについてでした。

.6 一部の TRG メンバーは、両審議会が US GAAP の下での現行実務を変更する意図はないと考えていました。しかし、他のメンバーは、新収益基準における会計単位が契約レベル（契約の結合または契約変更を含む）まで評価対象の範囲を狭めていることに着目しました。一部の TRG メンバーは、本基準のガイダンスおよび「結論の根拠」が示しているのは、この両極の中間的なアプローチなのか、つまり、現行の US GAAP ほどに範囲は広くないものの、顧客との別の契約と一緒に考慮しなければその支払いが経済的実質のないものになってしまう場合を除外できるほどは狭い範囲でない、中間的なアプローチを提案しているかもしれないと考えていました。

.7 2 番目の論点は、当ガイダンスが、顧客および流通網の中における当該顧客の顧客に対する支払のみに適用されるのか、それとも、いかなる「顧客の顧客」に対する支払にも適用されるのかに関連するものです。例えば、本人/代理人の関係において、代理人は、代理人としての報酬を稼得するために取引量を増やそうとして、本人の顧客に対して現金インセンティブを提供することがあります。本人の顧客は、代理人の財またはサービスを購入していません。そのため、それらの顧客は流通網には含まれていません。

.8 中には、本基準と「結論の根拠」がこの領域について相反するガイダンスを提供していると考えた TRG メンバーもいました。TRG メンバーは、この分析は、企業がどの当事者をその「顧客」とみなしているかによって異なる、例えば、代理人は本人と最終顧客の両方を顧客とみなす場合がある、と考えていました。

² <http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Page&pagename=FASB%2FPage%2FSectionPage&cid=1176164066683>

³ <http://www.ifrs.org/Meetings/Pages/Joint-TRG-for-Revenue-Recognition-January-2015.aspx>

.9 この領域で議論された最後の論点は、顧客への支払を認識するタイミングについてでした。本ガイダンスは、顧客への支払を、収益を認識した時と、企業が対価を顧客に支払うまたは支払う約束をした（過去の取引慣行により含意され得る）時のいずれか遅い方で認識することを要求しています。顧客が対価を支払うことを約束（すなわち、顧客に伝達）するまで認識を待機することは、企業の意図を考慮する変動対価に関するガイダンスと相反するようだと考える TRG メンバーもいました。例えば、まだ顧客に意思を伝達していても企業に価格譲歩の意思がある場合、新収益基準が企業に取引価格を減額することを要求していると解釈する者もいるかもしれません。

.10 TRG メンバーが表明した見解を考慮すると、顧客に支払われる対価は、両審議会または TRG のいずれかが今後の会議でさらに議論する必要があるようです。

一連の別個の財およびサービス

.11 本収益基準は、財またはサービスがほぼ同一であり顧客への移転のパターンが同じである場合、一連の別個の財またはサービスを単一の履行義務として会計処理するよう企業に要求しています。一連の財またはサービスを単一の履行義務として会計処理することで、収益認識のタイミングに差異が生じる可能性があります。

.12 TRG メンバーは、一連の財またはサービスに関するガイダンスは、完全に反復的なサービスの取決めのみならず、一定の期間にわたって引き渡されるさまざまな種類の財またはサービスに適用されるように思われることに着目しました。TRG メンバーは、この要件を満たす取決めは、契約が別個の財またはサービスを含んでいても単一の履行義務として会計処理する必要があると考えました。

.13 一部の TRG メンバーは、両審議会が、一連の財またはサービスに関するガイダンスについて、収益モデルの適用の簡素化を意図したものであることに留意しました。しかし、どの取決めが要件を満たしているかを決定するために、追加の複雑性が生じることになります。ノーウォークの TRG メンバーは、一連の財またはサービスに関するガイダンスの適用を要求事項ではなくオプション（実務上の便法）にするようなガイダンスの改訂を検討するよう FASB に提案しました。FASB は、このガイダンスを要求事項とした過去の決定を見直し、TRG メンバーによる提案を検討するつもりだと述べました。

議論されたその他のトピックス

重要な権利

.14 重要な権利は、契約を締結しなければ顧客が受け取れない値引きで追加の財またはサービスを購入するオプションを顧客に与える契約における約束です。本収益基準は、このようなオプションが行使される場合に適用すべき会計モデル、すなわち、当初契約の継続とみなすべきかまたは契約変更とみなすべきかに関する明示的なガイダンスを提供していません。

.15 TRG メンバーは、オプションの行使を契約の継続とみなすアプローチを概ね支持しましたが、企業がどちらのアプローチを適用することも合理的であるというスタッフの見解に合意しました。一部の TRG メンバーは、多くの事実パターンにおいて、会計処理上の影響はいずれのアプローチの下でも類似している可能性があると考えました。しかし、特定の状況においては、契約変更のガイダンスは、累積的キャッチアップにより収益の調整を認識する、または残りのすべての対価（当初契約の下での残りの対価を含む）を残余履行義務に配分することを企業に求める可能性があります。TRG メンバーは、企業による当ガイダンスの解釈は類似する取引に整合的に適用されなければならないと考えました。

.16 また TRG メンバーは、重要な権利について重大な金融要素が存在するか否か、そして、前払報酬は重要な権利を表すか否かという、重要な権利に関する他の 2 つの適用上の論点について議論しました。TRG メンバーは、これらの領域において判断が要求されるとするスタッフ・ペーパーに示された見解に反対しませんでした。

重大な金融要素

.17 新収益基準は、顧客との契約に重大な金融要素が存在するかどうかを評価することを企業に要求しています。契約に金融要素が含まれるか否かを識別する方法について、いくつかの質問が提起されています。

.18 重大な金融要素は、対価が支払われた時点と財またはサービスを顧客に移転する時点との間に差異がある場合に存在する可能性があります。ただし、新収益基準は、そのような差異が金融以外の理由により生じている場合、重大な金融要素は存在しないかもしれないと述べています。TRG は、どの程度の範囲でこの要素を適用しなければならないかについて議論しました。

.19 TRG メンバーは、支払時点と履行時点の差異があることをもって金融要素が存在すると推定されるべきではないと考えました。TRG メンバーは、この評価には判断が必要であり、時点の差異について、資金提供以外の妥当な根拠が存在しうることに留意しました。

.20 また、TRG は、取決めにおける表面金利がゼロ(すなわち、金利ゼロの融資)であり、契約期間にわたって受け取る対価が現金販売価格と等しい場合に、金融要素が存在するかどうかを議論しました。TRG メンバーは、当ガイダンスは金利ゼロの融資の取決めの中に金融要素は存在しないと企業が無条件に結論付けることを認めていないとするスタッフの意見に同意しました。いわゆる「現金販売価格」が金融資金提供がない場合に支払われる価格を真に反映しているかどうかの評価を含め、すべての関連性のある事実および状況の評価する必要があります。

.21 また、TRG メンバーは、重大な金融要素の会計処理の構造に関する他の質問を議論しました。大半のTRG メンバーは、トピックスのそれぞれに関するスタッフの分析に概ね同意しました。ノーウォークの一部のTRG メンバーは、利害関係者がこのガイダンスを首尾一貫して適用することを支援するために、AICPA ワーキンググループなどの業界団体によって教育的設例が示される可能性があるとして唆しました。ロンドンの一部のTRG メンバーも、IASB がこの種の資料を提供する可能性があるとして唆しました。

変動する値引き

.22 新収益基準は、独立販売価格の比率に基づいて契約における履行義務に取引価格を配分することを要求しています。本基準には、値引きと変動対価それぞれを、(特定の要件に基づき)ひとつまたは複数(しかし全部ではない)の履行義務に配分することを企業に認める独立したガイダンスが含まれています。一部の値引きは変動するため、利害関係者は、変動する値引きに対して、値引きの配分のガイダンスと変動対価の配分のガイダンスのどちらが適用されるかどうかに関する質問を提起しました。

.23 TRG メンバーは、新収益基準は、変動する値引きを含め変動対価の配分のガイダンスが優先されるとするスタッフの見解に概ね合意しました。変動する値引きが契約に含まれている場合、企業は最初に、変動対価の配分に関するガイダンスを適用する必要があります。企業は、その後、変動しない残りの値引き(すなわち、定額値引き)、または、企業が変動対価を配分する要件を満たしていない場合に、値引きの配分に関するガイダンスを適用しなければなりません。この論点について、これ以上の議論は行われないと見込まれます。

契約の識別前に部分的に充足されている履行義務

.24 企業は、新収益基準において収益認識モデルを適用するための要件を満たす契約を締結する前に、活動を開始することがあります。TRG は、契約が獲得された、または収益認識要件が満たされた場合のこれらの活動から生じる収益およびコストの会計処理方法について議論しました。

.25 収益基準の中心となる原則は、約束した財またはサービスの顧客への移転を描写するように収益を認識することです。スタッフは、契約の成立日において企業が約束した財またはサービスをすでに移転している場合、当該財またはサービスについての収益を認識することは適切且つ中心となる原則に整合的であり、契約の成立日時時点で充足されている履行について収益が認識されることになると考えました。TRG メンバーは、このスタッフの分析に概ね合意しました。

.26 2 番目の関連する論点は、別の基準の適用範囲に含まれない契約成立前の活動から生じた履行コストを企業はどのように会計処理すべきかでした。FASB と IASB のスタッフは、これらのコストが収益基準の要求事項を満たす場合にのみ、予定された契約を履行するためのコストとして資産化すべきであると考えました。資産化されたコストは、関連する収益と同様のパターンに従って、費用として認識されることとなります。TRG メンバーは、このスタッフの分析に概ね合意しました。

.27 これらの論点について、これ以上の議論は行われないと見込まれます。

製品保証

.28 FASB と IASB スタッフは、TRG 会議でこの論点を議論する目的は、製品保証のガイダンスの適用に関する教育マテリアルを利害関係者に提供することであると述べました。TRG は、製品保証が独立して価格設定されていない場合、企業は製品保証が独立した履行義務かどうかをどのように評価すべきかについて議論しました。スタッフ・ペーパーに示された設例は、製品が破損または損傷した場合に無料で製品を修理することを約束している、製品の「無期限」保証です。

.29 TRG メンバーは、製品保証が独立した履行義務として会計処理すべき顧客に対するサービスを提供しているか否かを評価する際に、企業は判断を行使する必要があることを認識しました。企業は、製品保証が法律によって要求されているかどうか、製品保証期間の長さ、および、企業が製品保証の一環として履行することを約束している作業の内容などの要素を検討する必要があります。この論点について、これ以上の議論は行われないと見込まれます。

寄付

.30 TRG メンバーは、非営利企業が受領した寄付金は新収益基準の適用範囲に含まれるかどうかについて議論しました。IFRS は非営利企業について産業別のガイダンスを提供していないため、この論点は、US GAAP の文脈で議論されました。TRG メンバーは、寄付金が財またはサービスと交換に提供されていない（すなわち、非交換取引を表す）場合には、新収益基準の適用範囲に含まれないことに概ね合意しました。FASB メンバーは、新収益基準の適用範囲の要件を修正するのではなく、AICPA など他の団体が公表する特定業界向けの資料によって、この質問に対処することを提案しました。この論点について、これ以上の議論は行われないと見込まれます。

次のステップ

.31 両審議会がさらなる検討を要すると結論付けたトピックスは、今後の両審議会の合同会議または TRG 会議で議論されるものと見込まれます。また、スタッフは、2015 年 7 月 13 日の TRG 会議の前に、この会議の要約および次のステップを公表すると見込まれます。

付録

日付	TRG アジェンダ 参照番号	議論されたトピック	予想される次のステップ
2014年 7月18日	1	収益を総額か純額のいずれで認識するか	FASB と IASB スタッフが追加の研究およびアウトリーチを実施
	2	収益を総額か純額のいずれで認識するか: 顧客への請求金額	FASB が顧客から回収した税金について実務上の便法を提案する予定
	3	ライセンスおよびライセンス以外の財またはサービスが含まれる契約における売上ベースおよび使用量ベースのロイヤルティ	FASB と IASB が修正を提案予定
	4	資産化された契約コストの減損テスト	さらなる措置は見込まれない
2014年 10月31日	6	追加的な財またはサービスに対する顧客のオプションならびに返金不能の前払報酬	さらなる措置は見込まれない
	7	契約資産または契約負債としての契約の表示	さらなる措置は見込まれない
	8	知的財産のライセンスの性質の決定	FASB と IASB が修正を提案予定
	9	契約の文脈において別個のものであること	FASB と IASB が修正を提案予定
2015年 1月26日	10	契約の強制可能性および解約条項	さらなる措置は見込まれない
	12	約束した財またはサービスの識別	FASB が修正を提案予定
	13	回収可能性	FASB が修正を提案予定
	14	変動対価	さらなる措置は見込まれない
	15	現金以外の対価	FASB が修正を提案予定
	16	待機義務	さらなる措置は見込まれない
	17	イスラム金融取引	さらなる措置は見込まれない
	23	契約獲得コスト	さらなる措置は見込まれない
2015年 3月30日	24	契約変更	FASB が修正を提案予定
	26	寄付	さらなる措置は見込まれない
	27	一連の別個の財またはサービス	FASB が一連のガイダンスに実務上の便法を検討
	28	顧客に支払われる対価	さらなる議論の予定 *
	29	製品保証	さらなる措置は見込まれない
	30	重大な金融要素	さらなる措置は見込まれない
	31	変動する値引き	さらなる措置は見込まれない
	32	重要な権利の行使	さらなる措置は見込まれない
	33	部分的に充足されている履行義務	さらなる措置は見込まれない

* TRG 会議での議論に基づき、両審議会が今後これらのトピックの議論をさらに検討すると我々は予測しています。

PwC は、幅広い利害関係者に関係するテーマを扱った新しい収益認識基準に関連する以下の刊行物および資料を作成しています。

- [PwC Global Guide: Revenue from contracts with customers](#)
- [In transition US2015-03, FASB and IASB decide on additional changes to revenue standard - Boards vote to propose new practical expedients and additional clarifications](#) (和訳資料名称:「FASB と IASB が収益基準に対する追加の変更を決定—両審議会が新たな実務上の便法と追加的な明確化の提案を採決」)
- [In transition US2015-02, FASB and IASB debate potential changes to revenue standard - Boards debate amending the license and performance obligation guidance in the new revenue standard](#) (和訳資料名称:「FASB と IASB が収益基準に対する潜在的な変更を議論—両審議会が新収益基準におけるライセンスおよび履行義務ガイダンスの修正を議論」)
- [In transition US2015-01, Transition Resource Group debates revenue recognition implementation issues - TRG holds third meeting since issuance of new revenue standard](#) (和訳資料名称:「移行リソースグループが収益認識の適用上の論点を議論—TRG が新収益基準の公表以降 3 回目の会議を開催」)
- [In transition US2014-01, Transition Resource Group debates revenue recognition implementation issues - Boards to consider clarifying guidance in the new standard](#) (和訳資料名称:「移行リソースグループが収益認識の適用上の論点を議論—FASB と IASB は新基準におけるガイダンスの明確化を検討」)
- [In the loop: Reporting revenue—new model, new strategy?](#)
- [In depth US2014-01, Revenue standard is final—A comprehensive look at the new model](#) (和訳資料名称:「収益基準が最終化—新基準の包括的考察」)
- [産業別の補足資料](#) (他にも発行予定、和訳資料を順次公表中)
 - o Asset management (資産運用)
 - o Aerospace and defense (航空宇宙・防衛)
 - o Automotive (自動車)
 - o Communications (情報通信)
 - o Engineering and construction (エンジニアリング・建設)
 - o Entertainment and media (エンタテインメント・メディア)
 - o Industrial products and manufacturing (重工業および産業機械)
 - o Pharmaceuticals and life sciences (医薬・ライフサイエンス)
 - o Real estate (不動産)
 - o Retail and consumer (消費財・小売・流通)
 - o Technology (テクノロジー)

お問い合わせ

本資料に関してご質問があるPwCのクライアントの方は、担当のエンゲージメント・パートナーまでお問い合わせください。

© 2015 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors. To access additional content on financial reporting issues, visit www.cfodirect.pwc.com, PwC's online resource for financial executives.