

Dataline

A look at current financial reporting issues

No. 2013-23
November 25, 2013

目次:

概要.....	1
主な決定事項.....	1
変動対価に関する制限.....	2
ライセンス.....	4
回収可能性.....	6
質問.....	7

顧客との契約から生じる収益

FASB と IASB が再審議を終了 – 最近の決定事項の検討

概要

- 米国財務会計基準審議会 (FASB) と国際会計基準審議会 (IASB) (以下、「両審議会」) は、10月に収益認識プロジェクトに関する合同会議を終了しました。両審議会は、変動対価から生じる収益の認識の制限、ライセンス、および回収可能性に関する未決の論点について結論に至りました。
- 両審議会は、変動対価から生じる収益を認識するために閾値を満たさなければならないことを決定しました。また、知的財産 (IP) のライセンスに係る売上または使用量ベースのロイヤルティに関する例外を含めました。
- 両審議会は、2種類のライセンスがあることを再確認しました。ひとつは、企業の知的財産へのアクセスを提供するもので、その収益は一定の期間にわたり認識されます。もうひとつは、企業の知的財産の使用権を提供するもので、その収益は一時点で認識されます。最終基準では、2種類のライセンスを区別するために改善された要件が提供されると見込まれています。
- 両審議会は、収益モデルを適用する前に満たさなければならない回収可能性の閾値を導入することに合意しました。
- 最終基準は、2014年第1四半期に公表される見込みです。この最終基準は、米国会計基準 (US GAAP) については2016年12月15日以後開始する事業年度に属する最初の期中報告期間より、また国際財務報告基準 (IFRS) については2017年1月1日以後開始する事業年度に属する最初の期中報告期間より発効する予定です。なお、US GAAPについては、非公開企業は1年遅れて適用することになります。

主な決定事項

.1 両審議会は、10月に収益プロジェクトに関する合同会議を終了し、スタッフに最終基準の文案を作成するよう指示しました。これをもって、両審議会は顧客とのすべての契約について単一の包括的な収益認識モデルを開発するために12年の歳月をかけて進めてきたプロジェクトが終結に近づいています。



.2 両審議会は、2013 年中の重要な議論のトピックであったいくつかの主要な論点について合意に至りました。3 つの論点、すなわち、変動対価から生じる収益の認識の制限、ライセンス、および回収可能性は、相互に関連しており、利害関係者から引き続き懸念が生じていました。

.3 これらの決定は暫定的なものであり、最終基準が公表されるまでに変更される可能性があります。最終基準の文案作成中に、これらの決定に対する変更が識別される可能性があります。

売上または使用量ベースのロイヤルティを含む、取引価格に含まれる変動対価に関する収益認識の制限

.4 企業は、取引価格を決定する必要があります。取引価格とは、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です。取引価格には、割引、リベート、値引き、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス、およびロイヤルティを含む変動対価や将来の事象の結果に左右される条件付き対価の要素が含まれることがあります(ただし、これらの要素に限定されません)。

.5 取引価格に含まれる変動対価は、制限の対象になります。この制限の目的は、企業が重大な収益の戻入れが将来生じない金額の範囲で、履行義務の充足につれて収益を認識しなければならないということです。企業は、将来の期間において重大な収益の戻入れがない「可能性が高い(probable)」(US GAAP)または「可能性が非常に高い(highly probable)」(IFRS) (現行の適用されているガイダンスの下で解釈されているとおり)場合に、この目的が満たされます。その履行義務について認識する収益の累計額に重大な下方修正がある場合には、このような戻入れが生じることになります。

最も影響を受ける企業は？

以下のセクターの企業:

- 資産管理
- エンジニアリングおよび建設
- 製薬およびライフサイエンス
- テクノロジー

PwCの見解

両審議会は、以前、信頼性に関する明確な定量的閾値のない定性的な制限を提案していました。両審議会は、定性的な評価をどのように適用するのかという関係者の懸念に応じて、定量的閾値を追加することに合意しました。

両審議会は、収益モデルは顧客との個別の契約に適用しなければならないと述べていました。最終基準では、個別の契約レベルで当該モデルを適用する場合と財務上の影響が大きく異ならないと経営者が見込む場合には、特徴の類似した契約のポートフォリオに当該モデルを適用することが認められるものと考えられます。ポートフォリオ・アプローチを用いる状況における変動対価に関する制限の適用について、両審議会が特定のガイダンスを提供するかどうかは明確ではありません。経営者は、具体的なガイダンスがない中で、どのようにポートフォリオ・アプローチを変動対価を含む多数の同質の取引に適用するかについて検討しなければなりません。

.6 認識される収益の金額が重大な戻入れの対象となるかどうかを判定するために、しばしば判断が必要になります。以下の指標は、取引価格に変動対価の見積りを含めることが重大な収益の戻入れをもたらす可能性がある場合を示しています。

- 対価の金額が、企業の影響力の及ばない要因に非常に影響を受けやすい。
- 対価の金額に関する不確実性が、長期間にわたり解消しないと見込まれる。
- 類似した種類の契約についての企業の経験が限定的である。
- 企業が、同様の契約に関する同様の状況において、幅広い値引きの提供、または支払条件の変更のいずれかの実務を有している。

- ・ 当該契約には、対価となる可能性のある金額が多数あり、その金額のばらつく範囲が広い。

.7 経営者は、変動対価が取引価格に含まれる場合には、重大な収益の戻入れとはならない変動対価の一部(すなわち、「最低金額」)があるかどうかを決定する必要があります。最低金額がある場合には、収益が制限されるときにその金額を取引価格に含める必要があります。受取りが見込まれる変動対価の最低見積金額を含め、経営者による取引価格の見積りは各報告期間において見直されることとなります。

最も影響を受ける企業は？

以下のセクターの企業：

- ・ 資産管理
- ・ エンジニアリングおよび建設
- ・ 製薬およびライフサイエンス
- ・ テクノロジー

PwCの見解

多くの場合において変動対価の評価には判断が必要となり、この判断は適切な厳密さと規律をもって行わなければなりません。一部の企業では、すべての偶発事象が解消される前に収益を認識することが必要となることから、その収益認識の時期は、現行の実務よりも早まる可能性があります。経営者は、新しい見積りのプロセスを導入し、今後の実績を取り込むため、継続的に見積りを監視していく必要があるかも知れません。

価格が固定されていない、もしくは決定可能でない(US GAAP)、または、信頼性をもって測定できない(IFRS)のために、現行ガイダンスでは収益認識を繰り延べている企業は、新基準により重大な影響を受ける可能性があります。その例としては、固定価格であっても、企業が過去に割引を付与した経験を持つ状況が挙げられます。企業は、将来において重大な戻入れの対象とならない「可能性が高い(probable)」(US GAAP)または「可能性が非常に高い(highly probable)」(IFRS) 限りにおいて、支配の移転時に支払いを受ける権利を有すると見込まれる収益の最低金額を認識することが要求されるものと考えられます。

経営者が、取引価格の全部について重大な収益の戻入れが生じない「可能性が高い(probable)」または「可能性が非常に高い(highly probable)」と結論付けることはできないものの、その一部分についての戻入れは生じないと結論付けられる状況があるかも知れません。提案されているガイダンスではそのような一部分の金額を計上する必要があるため、多くの場合に収益の認識が早まる結果となります。

.8 収益認識の制限は変動価格を含む契約だけでなく、履行義務が充足された後であっても、企業がすべての対価に対する権利を得るか否かが不確実である場合には、固定価格の契約にも適用されます。その1つの例として、固定報酬と引き換えに顧客に法的サービスを提供する契約を締結している企業があります。裁判所が顧客に勝訴の判決を下した場合にのみ、企業にはその報酬が支払われますが、判決は不確実なものです。企業がすでに法的サービスの提供が完了していても、裁判所が判決を下すまで収益を認識できない場合があります。しかし、受け取る報酬の見積りが重大な戻入れの対象でない「可能性が高い(probable)」(US GAAP)または「可能性が非常に高い(highly probable)」(IFRS)と経営者が考える場合、企業は、裁判所の判決の前に収益を認識することとなります。

.9 業績ベースのインセンティブ手数料(たとえば、契約上のマイルストーンまたは投資成績の達成度により変動する手数料)も変動対価であるため、収益認識の制限の対象となります。

.10 10月に両審議会は、以前の仮決定を覆し、知的財産(IP)のライセンスに係る売上または使用量ベースのロイヤルティによる収益認識に関する例外を再導入しました。知的財産のライセンスに係るロイヤルティは、変動性がなくなるまで(すなわち、その後の顧客による売上または使用が発生するまで)取引価格に含められません。この例外は、知的財産のライセンスに係る売上または使用量ベースのロイヤルティの取決めに限定されるもので、その他のロイヤルティの取決めには適用されません。

最も影響を受ける企業は？

以下のセクターの企業：

- エンタテインメントおよびメディア
- 製薬およびライフサイエンス
- テクノロジー

PwCの見解

経営者は、取決めが知的財産のライセンスに係る売上または使用量ベースのロイヤルティを含んでいるか、そして、そのため例外規定を適用することが求められるかどうかを決定する必要があります。両審議会は、多くの設例について議論しており、その一部を適用指針に含めるつもりです。現在、US GAAPまたはIFRSにおいて、知的財産は定義されていないことから、例外規定を適用すべき取引なのかどうかを決定するためには、判断が求められることになります。両審議会が新基準の中で知的財産を定義するのかどうかは依然として不明確です。

経営者が考慮を要する可能性のある領域には、以下が含まれます。

- 知的財産の販売取引に例外規定を適用することは適切ではない。経営者は、永久ライセンスが、たとえば、ライセンスよりも完全な売上に近いかどうかを検討する必要があります。
- 固定支払の中に、実質的には変動する売上または使用量ベースのロイヤルティとなるような取引もある。たとえば、取決めにより、ライセンシーに特定の売上レベルを参照して決定される売上ベースのマイルストーンの支払いを求めている場合や、ライセンシーに特定の売上または使用量の目標を満たしていない場合に「払い戻し制度 (claw back)」の対象となる対価の移転を取決めの開始時に求めている場合がある。
- 企業は、知的財産以外のその他の財またはサービスと共にライセンスを提供する契約を締結している可能性がある。このようなライセンスは、一部の状況において契約で約束されているその他の財およびサービスと区別できないことがある。ライセンスが取決めにおけるその他の財またはサービスと区別できない場合に、企業が例外規定を適用できないのかどうかは不明確である。

ライセンス

.11 両審議会は、企業の知的財産へのアクセスを提供するライセンスと企業の知的財産の使用権を提供するライセンスとを区別する以前の決定を再確認しました。両審議会は、2種類のライセンスを区別するための要件を提供しています。

.12 ライセンスは、企業の知的財産に関連する顧客の権利およびそのような権利に関連する企業の義務を定めています。知的財産のライセンスには、ソフトウェアおよび技術、メディアおよびエンタテインメントの権利、フランチャイズ、特許権、商標権および著作権などが含まれます。ライセンスは、非常に多様であり、異なる特徴および経済的特性を含んでいる可能性があります。そのため、ライセンスによって提供される権利が大幅に異なることとなります。

.13 ライセンスが取決めにおけるその他の財またはサービスと区別できるかどうかを決定するために、企業は最初に区別できる履行義務に関するガイダンスを考慮しなければなりません。以下のパラグラフ 14 から 20 で説明されている会計モデルは、区別できるライセンスにのみ適用します。区別できないライセンスについて、企業は、契約におけるライセンス以外のその他の財およびサービスとライセンスを結合し、結合した履行義務を充足した時点で収益を認識します。

.14 取決めにおけるライセンスによって提供された権利の性質が、企業の知的財産へのアクセスの提供である場合があります。アクセスを提供するライセンスは、一定の期間にわたり充足される履行義務であり、そのため収益は一定の期間にわたって認識されます。また、取引における権利の性質が、企業の知的財産を使用する権利の提供である場合もあります。企業の知的財産の使用権を提供するライセンスは、一時点で充足される履行義務であり、ライセンシーに支配が移転され、ライセンス期間が開始された時点で収

益は認識されます。

.15 適切な収益認識のパターンを決定する際に考慮すべき重要な点は、知的財産が動的であるか静的であるかという点になります。動的な知的財産に係るライセンスは、顧客に、一定の期間にわたり存在している知的財産へのアクセスを提供します。顧客がアクセスする知的財産は、ライセンサーの活動に基づき一定の期間にわたって変更される可能性があります。そのため、顧客は、当初の移転時にライセンスの使用を指図する、または、ライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを入手することはできません。静的な知的財産に係るライセンスは、ライセンスが顧客に移転された後に変更されることがない知的財産へのアクセスを顧客に提供します。

.16 両審議会は、動的なライセンスと静的なライセンスとを区別するために、以下の3つの要件を設定しました。これらの要件のすべてを満たすライセンスは知的財産へのアクセスを提供するものであり、その収益は一定の期間にわたって認識されなければなりません。

- ライセンサーが(契約またはビジネス慣行に基づくかのいずれかにより)、顧客が権利を有する知的財産に重要な影響を与える活動を行う。
- ライセンサーの活動は、その活動の発生に応じて、財またはサービスを顧客に移転するものではない。
- ライセンスで付与された権利によって、顧客は、その知的財産に係る活動の肯定的な影響および否定的な影響の両方を直接受ける。また、顧客はそのような影響を受ける意図をもって契約を締結している。

.17 1番目の要件は、顧客が権利を有する知的財産に重要な影響を与える活動をライセンサーが行っているかどうかについて評価することを要求しています。ビジネス慣行に加えて、ライセンサーの活動は、公表されているポリシー、または、ライセンサーと顧客との間で経済的利害関係を共有することに基づいている可能性があります。

.18 2番目の要件は、知的財産に影響を及ぼす可能性のある活動が、契約による追加の履行義務でないことを求めています。両審議会によると、そのような活動は、財またはサービスを直接顧客に移転するものではないため履行義務ではありません。そのような活動は、顧客が権利を有する知的財産に直接影響するため、顧客は企業が行う活動から便益を受けることがあります。活動を構成するものに関する両審議会の解釈を考慮すると、上記のパラグラフ16の2番目の要件がどのように適用されるかは不明確です。

.19 3番目の要件は、1番目の要件で識別された活動がプラスもしくはマイナスに顧客に影響することを要求しています。ライセンスが顧客に与えるもの、または顧客が支配するものに影響しない活動は、この要件を満たしません。

.20 ライセンスがアクセスを提供するのか、または権利を移転するのかを判断するために、以下の要素を考慮すべきではありません。

- 時間、地域、または使用の制限。これらは、ライセンスの属性であり、どのように履行義務が充足されるかを定義するものではないためである。たとえば、期限付きライセンスは、取決め次第で動的な知的財産にも静的な知的財産にもなり得る。
- ライセンサーが有効な特許権を有しており、ライセンス許諾された知的財産を権利侵害から防御するという保証。このような保証は、顧客によってライセンス許諾された知的財産の価値を保護するものであるためである。

最も影響を受ける企業は？

以下のセクターの企業：

- エンタテインメントおよびメディア
- 製薬およびライフサイエンス
- テクノロジー

PwCの見解

要件の適用には困難が伴うとともに、特に、何が活動や別個の履行義務を構成しているかを判定するための判断が必要になります。類似しているように見える取決めであっても、会計上異なる結論に達することがあり、これが企業間および産業間の比較可能性をより困難にする可能性があります。たとえば、知的財産のライセンスに加えて、その他の「活動」を含む取決めについては、以下のように会計処理される可能性があります。

- 活動が別個の履行義務ではなく、かつ、3つの要件を満たしている場合には、知的財産へのアクセスを提供するライセンスとなる
- 活動が別個の履行義務ではなく、かつ、3つの要件を満たさない場合には、権利を提供するライセンスとなる
- 活動が、ライセンスと区別できる別個の履行義務である場合には、権利またはアクセスのいずれかを提供するライセンス(この場合、3つの要件は区別できるライセンスに適用されることになる)となる
- ライセンスと区別できない一定の期間にわたり認識されるサービスで構成される状況では、結合された履行義務となる

適切な会計モデルを適用するためには、取決めのあらゆる側面を慎重に評価することが重要になります。両審議会は、企業がどのように要件を適用するのかを説明する多くの設例を提供しています。ひとつの例として、漫画の制作会社が提供している4年間のライセンスがあります。顧客は、漫画のキャラクターの最新イメージを使用します。その他の財またはサービスは、顧客に提供されません。企業が週ごとに漫画を出版し、内部でキャラクターを開発し、また、マーケットにおけるキャラクターの認知度を上げる活動を行うことを、顧客は合理的に見込んでいます。契約は、キャラクターの最新のイメージを使用することを顧客に要求しているため、顧客は企業の活動によるプラスまたはマイナスの影響を直接受け取ります。両審議会は、この事例における知的財産の性質は動的であると判定しました。顧客が最新のイメージを使用することが求められる等の契約上の変更が、知的財産を動的から静的に変更するかどうかは不明確です。

この収益認識モデルの他の側面が適用されている場合には、ライセンスの性質に基づく評価は会計上の取扱いに影響しないでしょう。たとえば、売上または使用量ベースのロイヤルティを提供しており、それ以外の対価がない企業は、3つの要件を適用する必要はないでしょう。対価は、その後の売上または使用量の発生時にのみ取引価格に含まれるためです。ただし、企業は、売上または使用量ベースのロイヤルティも含まれている場合でも、ライセンスの取決めにおける固定対価については、このライセンスの性質に基づく要件を適用する必要があるでしょう。

回収可能性

.21 両審議会は、契約が有効であり、真正の取引を表しているかどうかを判定するための入り口 (gate) として、回収可能性の閾値を収益モデルに導入することに合意しました。契約を収益ガイダンスの適用範囲とするためには、企業は、契約開始時に、顧客へ移転する財またはサービスと交換に最終的に企業が権利を得る対価(すなわち、取引価格)を回収する「可能性が高い(probable)」という結論を下さなければなりません。

.22 両審議会は、「可能性が高い(probable)」という用語がUS GAAPとIFRSとは違う意味を有していることも認識しています。両審議会は、閾値の設定を、US GAAPとIFRSにおける収益認識に関する現行の実務および現行の基準と整合する水準で行うことを決定しました。

.23 回収可能性の評価は、支払期日が到来したときに顧客が支払う能力と支払う意図の両方に基づいて行われます。業績または測定値に関連する不確実性は、収益のタイミングおよび測定の実行の一環として別途会計処理されるため、企業は信用リスクのみを考慮し、その他の不確実性については考慮しません。

.24 契約開始時に、企業が取引価格の回収可能性は高くないと結論付けた場合、その契約はまだ収益ガイダンスの適用範囲には入りません。履行が完了し、かつ、以下のいずれかに該当するまで、適用範囲の要件を満たさない契約についての収益は認識されません。

- 対価のすべてが受け取られており、かつ返金不能である、または
- 契約が解約され、受領金額が返金不能である。

PwCの見解

回収可能性の閾値の導入が、現行の実務を大幅に変えるとは考えられません。企業は、取引価格の回収の「可能性が高い(probable)」かどうかを評価し、可能性が高い場合には、履行義務が充足されるにつれて収益を認識します。そして、これは現行の実務と類似しています。

契約開始時に、取引価格を回収する「可能性が高く(probable)」なく、そのため、契約に収益モデルを適用できない場合で、事後的に受領した金額が、企業の受け取る権利を有する対価の全額を構成していない場合に、そのような金額をどのように会計処理するかについては依然として不明確です。

.25 回収可能性の評価で使用される取引価格は顧客の信用リスクについて調整されませんが、変動対価の見積りを含みます。この見積りには、顧客に提供される可能性のある価格の引下げに関連する変動対価が含まれます。企業は、契約開始時において、価格の引下げを提供し、契約で特定されている金額よりも低い金額の対価を顧客から受け取ると見込んでいるかどうかを判定する必要があります。取引価格は、価格の引下げを調整した後に企業が受け取ることを見込んでいる金額になります。たとえば、企業が顧客と CU100 と交換に財を提供する契約を締結しています。企業の実務では、通常、20%の価格の引下げが行われます。企業は、契約に基づいて、最終的に権利を有する取引価格は CU80 であると結論付ける可能性があります。企業は、顧客から CU80 を回収する可能性が高いかどうかを評価することになります。

.26 収益モデルを適用すると、顧客の信用リスクに関連する事後的なマイナスの調整は、損益計算書において費用として認識され、金融商品基準に従って測定されます。

質問

.27 本 Dataline に関して質問がある 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。本 Dataline に関して質問があるエンゲージメント・チームは、National Professional Services Group の収益チーム(1-973-236-7804)のメンバーまでお問い合わせください。

Datalines address current financial-reporting issues and are prepared by the National Professional Services Group of PwC. They are 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, register for CFOdirect Network (www.cfodirect.pwc.com), PwC's online resource for financial executives.

© 2013 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.