

In Transition

Practical insight on revenue recognition transition

pwc

No. US2014-01
November 7, 2014

目次

| | |
|---------------------------------|---|
| 要点..... | 1 |
| 移行リソースグループの背景... | 1 |
| TRG 会議のハイライト..... | 2 |
| 新収益基準の発効日に関する 最新情報..... | 2 |
| 追加的な検討が必要な領域 として識別された論点..... | 2 |
| 議論されたその他のトピックス... | 4 |
| 次のステップ..... | 5 |

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

要点

移行リソースグループは、10月31日の会議において、新収益基準に関する5つの適用上の論点を議論しました。それらの論点のうち、ライセンスの会計処理、および財またはサービスが「区別できる」かの判断の2つが、米国財務会計基準審議会(FASB)と国際会計基準審議会(IASB)による追加的なリサーチや議論が必要な領域として識別されました。また両審議会は、7月に移行リソースグループに提起された論点の次のステップについて議論しました。またFASBは、基準の発効日を延期することが正当化されるか否かを評価するために、今後数か月をかけてアウトリーチ活動を実施すると発表しました。

移行リソースグループの背景

.1 会計基準コーディフィケーション(ASC)606 および国際財務報告基準(IFRS)第15号「顧客との契約から生じる収益」(「新収益基準」)の公表に関連して、FASBとIASBは、潜在的な適用上の問題についてフィードバックを求めため、合同のワーキンググループである移行リソースグループ(TRG)を創設しました。TRGはガイダンスの公表を行うものではなく、両審議会がガイダンスの修正を含めた追加的な措置をとる必要があるかどうかを判断するのを支援するものです。TRGは、幅広い産業、地域、公的・民間機関からなる財務諸表作成者、監査人、利用者で構成されています。

.2 TRGは、利害関係者が新収益基準を評価し適用の準備を進める過程で検出した論点について議論するため、これまで2回(7月と10月)に会議を開催しました。7月の会議で議論された論点は以下のとおりです。

- 収益の総額表示と純額表示
- 顧客に請求される金額の総額表示と純額表示
- ライセンスおよびライセンス以外の財またはサービスを含む契約における売上高ベースおよび使用量ベースのロイヤルティ
- 資産化された契約コストの減損テスト

.3 10月の会議で議論された論点は、以下のとおりです。

- 追加的な財およびサービスに関する顧客のオプションならびに返金の可能性がない前払手数料
- 契約資産または契約負債の表示
- 知的財産のライセンスの性質の決定
- 契約に照らして区別できるか否か
- 契約の強制力および契約解除条項

.4 TRG 会議で議論された論点の詳細は、FASB¹または IASB²のウェブサイトをご覧ください。

TRG会議のハイライト

新収益基準の発効日に関する最新情報

.5 10月31日の会議において、FASB 副議長のジェームス・クローカー氏は、両審議会に対して新収益基準の適用日を延期する要望があり、また延期の可能性について賛否両論のフィードバックがあると述べました。クローカー氏は、利害関係者による適用プロセスの進捗状況やそこで直面している課題を評価するため、FASB が2014年第4四半期と2015年第1四半期に現場でのアウトリーチを予定していることを公表しました。FASB は2015年第2四半期までには、発効日を延期するか否かを最終決定する予定です。IASB は新基準の発効日延期の可能性についてはコメントしませんでした。

PwC の見解

クローカー氏は、FASB は企業がすでに新基準の適用プロセスを開始していると考えている、と述べました。もし FASB が企業はまだ適用プロセスを開始していないと考えたならば、利害関係者の懸念にそれほど共感を示さないでしょう。

追加的な検討が必要な領域として識別された論点

収益の総額表示と純額表示

.6 7月会議で、TRG メンバーは、ある取引において企業が「本人」か「代理人」かの評価(これにより、企業が収益を「総額」ベースで認識するか「純額」ベースで認識するかが決まる)を求める要求事項について議論しました。TRG メンバーは、この評価は現行の米国会計基準(US GAAP)および IFRS のガイダンスの下で重要な判断が要求されており、新しい収益基準のガイダンスの適用においても、引き続き重要な判断が必要である、とコメントしました。TRG メンバーは、無形の財およびサービスを含む取引でこの評価を行うことは特に困難だと考えています。

.7 両審議会は、利害関係者が本人か代理人かの判定を行うのに新しいガイダンスが十分に明確かどうかを評価するためにスタッフが追加的なリサーチを行う予定だと述べました。

¹ <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176164066683>

² <http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Pages/Meetings.aspx>

知的財産のライセンスの会計処理

.8 TRG は、7 月と 10 月の両会議で、知的財産のライセンスの会計処理について議論しました。7 月会議において、TRG は、知的財産のライセンスに係る売上高および使用量ベースのロイヤルティによる対価を売上または使用の発生時にのみ認識することを企業に求める、新基準のガイダンスに焦点を当てました。TRG メンバーは、当ガイダンスのさまざまな解釈について議論し、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの定義、知的財産のライセンスの定義、ならびにライセンスに係るガイダンスの適用範囲に関する問題を提起しました。

.9 10 月会議において、TRG は、ライセンスに関する 3 つの広範な論点に取り組みました。TRG は最初に、区別できないが契約の中で他の財またはサービスと結合されているライセンスの会計処理方法について議論しました。一部の TRG メンバーは、当ガイダンスは、重要でないとはいえないが履行義務の「主要」または「支配的な」構成要素でないライセンスを含む履行義務の会計処理方法が不明確だと述べました。

.10 その後 TRG は、ライセンスの「性質」、特にライセンス移転後のライセンサーによる「活動」の影響を評価する際のガイダンスの適用方法について議論しました。活動が「知的財産に重要な影響を及ぼす」か否かの評価は、ライセンスに係る収益を一時点で認識すべきかあるいは一定のライセンス期間にわたって認識すべきかを決定する上で重要です。多くの TRG メンバーは、新基準のガイダンスにより、同じ事実に基づいていても異なる結論が支持される可能性があることに注目しています。TRG メンバーは、ライセンサーが行った「活動」が「知的財産に重要な影響を及ぼす」とされて一定の期間にわたり収益が認識されるためには、ライセンサーが知的財産の形態または機能を変える必要があるのか、あるいは、知的財産の価値に影響を与えるのみで良いのかが不明確であると述べました。

.11 また TRG は、顧客がライセンスから便益を受けることのできる期間の制限などの、ライセンスにおける制限の影響について議論しました。ひとつの例としては、ライセンサーが毎年ある特定の日にのみ上映できる映画の複数年ライセンスがあります。一部の TRG メンバーは、ライセンスにおける制限は履行義務の識別または収益の認識に影響を与えるべきではないと述べました。また、制限によって複数の「区別できる」ライセンスが発生するかどうか不明であると述べたメンバーもいました。TRG メンバーは、制限のあるライセンスが顧客に移転される場合の収益認識は、顧客がライセンスを使用できる、またはライセンスから便益を得ることができる期間の開始前に収益を認識することを禁じる特定のガイダンスと首尾一貫しない可能性があることを指摘しました。

.12 両審議会は、TRG から受け取ったフィードバックに基づき、ライセンスのガイダンスの特定の部分について明確化が必要か否かを議論する予定です。

PwC の見解

ライセンス契約は、エンタテインメント&メディア、情報テクノロジー、フランチャイズ、医薬&ライフサイエンスなどの多くの業界で一般的に行われています。両審議会が新しい収益基準を開発する過程でもライセンス契約は難しいトピックであったため、TRG で議論された問題の解決には困難を伴う可能性があります。両審議会は、ガイダンスを明確化すべきか否かを検討する必要があるかもしれません。最終的な決定はライセンス契約の収益認識に重大な影響を与える可能性があるため、これらの問題により影響を受ける企業は、両審議会の議論を注視していく必要があります。

契約に照らして区別できるか否かの決定

.13 新しい収益基準は、企業に対して、個別の履行義務として会計処理される場合には、契約において「区別できる」財およびサービスを識別することを要求しています。区別できる財およびサービスは、(1) 区別でき、(2) 契約における他の約束と個別に識別できる(すなわち、契約に照らして区別できる)ものでなければなりません。大多数の人は(1)の要求事項には理解を示しますが、(2)の要求事項については大きな議論となりました。

.14 さまざまな例を検討する中で、財またはサービスが個別の履行義務として識別できるか否かの評価にあたってはすべての事実および状況を考慮する必要がある、という共通した見解があるとみられました。TRG メンバーは、この評価を企業の視点で行うべきか顧客の視点で行うべきかについて、さまざまな意見を表明しました。さらに TRG メンバーは、個別に識別可能とする 3 つの指標の解釈については多様性があると指摘し、同じ事実に基づいていても異なる結論に至る可能性があることを認めました。

.15 両審議会は、この領域のガイダンスを明確化できるか否かについて検討する予定です。

議論されたその他のトピックス

追加的な財およびサービスに関する顧客のオプションならびに返金の可能性がない前払手数料

.16 TRG は、追加的な財またはサービスの取得に関するオプションが重要な権利を顧客に与えるかどうかを判断する際のガイダンスについて議論しました。これらのオプションの例には、ロイヤルティ・プログラム、割引券、更新オプション等があります。大部分の TRG メンバーは、企業は現在の取引を超えた定量的および定性的な要素(すなわち、権利が、累積されるか、あるいは、顧客の購入意思決定に影響を与えるか等)を考慮しなければならないと述べました。これは、例えば、多くのポイントおよびロイヤルティ・プログラムに関係します。また、基準の設例に基づいて、重要な権利は取引価格の最低でも 10%を表す場合にのみ存在するのか、という質問が提起されました。TRG メンバーは、設例はあくまでも説明目的のものであり、閾値を設定することを目的にしていけないという一般的な見解を述べました。

.17 TRG メンバーは概ね、この領域において新基準が首尾一貫して適用されるだろうと述べており、両審議会がこのトピックについて追加的な措置をとることはないと思予想します。

契約資産または契約負債の表示

.18 TRG は、10 月会議において、契約資産および契約負債の貸借対照表上の表示について議論しました。TRG メンバーは、新基準がこの領域について明確なガイダンスを提供しているという意見で概ね一致しました。また TRG メンバーは、契約資産および契約負債は、履行義務レベルではなく契約レベルで表示されると述べました。このガイダンスの下で結合される契約に係る契約資産と契約負債は相殺されます。契約資産および契約負債を除く残高(売上債権や繰延コストなど)は、他の基準(IFRS)が認めている場合にのみ相殺されます。新しい収益基準のガイダンスの下で結合されない契約に係る契約資産および契約負債は、他の基準(IFRS)が認めている場合にのみ相殺されます。

PwC の見解

契約レベルで契約資産と契約負債を相殺することを要求するガイダンスは、履行義務レベル(契約より下のレベル)の情報を追跡している一部の財務諸表作成者に追加的な労力を要求する可能性があります。企業は、ガイダンスに従ってこれらの金額を相殺するために、契約資産および契約負債に関する契約レベルの情報の収集プロセスを確立する必要があります。

契約の強制力および契約解除条項

.19 10 月会議で議論された最後の論点は、収益ガイダンスの適用目的上、契約における契約解除条項が契約期間にどのような影響を与えるかに関連するものでした。TRG メンバーは、新基準にはスタッフが提供した設例に原則を首尾一貫して適用するのに十分なガイダンスが含まれているということで、概ね意見が一致しました。

PwC の見解

TRG メンバーは、スタッフが提供した契約解除条項の設例は比較的単純化されたものであると述べました。これらのメンバーは、新基準のガイダンスを複雑なシナリオに適用する場合により多くの困難を伴う可能性があるとして指摘しました。このトピックは、今後の会議でより複雑な事例を用いて再度取り上げられる

可能性があります。

顧客に請求される金額の総額表示と純額表示

.20 TRG は、7 月会議で、顧客に対する特定の種類の請求（例：売上税、出荷取扱費用、現金支出費）を収益に含めるべきか否かについて議論しました。TRG メンバーは、取引価格に関する新基準の定義は明確であり、したがって、企業が第三者の代理で金額を回収していないかぎり、顧客から受け取った総額を計上すると述べました。また TRG メンバーは、企業がこれらの種類の請求の表示方法を決定するために、本人と代理人に関するガイダンスを検討することになると述べました。

.21 両審議会は、新しい収益ガイダンスの適用により、US GAAP に準拠する財務諸表作成者は、特に顧客から回収した税金に関して、追加的な労力を要する可能性があると考えています。企業は、新基準を適用するために、顧客との契約がある各国におけるすべての課税法域（地方、州および連邦）の税金（例：売上税、法人所得税および物品税）について評価する必要があります。10 月会議において TRG メンバーは、この要求事項による負担を軽減するための実務上の便法を検討するよう、両審議会に要請しました。

PwC の見解

現行の US GAAP の下では、企業は顧客から回収した税金を総額ベース（収益およびコスト）で計上するか純額ベース（収益から控除）で計上するかの方針を選択できます。この US GAAP のガイダンスは、新基準に置き換えられます。現行の IFRS の下では、そのような方針の選択は存在せず、企業は税金の性質に基づきその表示方法を決定することが要求されます。現在、IFRS に準拠する報告企業に実務上の便法がないことを考えると、両審議会がこの領域で実務上の便法を提供する決定を行うかは不透明です。

資産化された契約コストの減損テスト

.22 TRG は、7 月会議において、資産化した契約獲得の増分コストまたは契約履行コストの減損テストに関するガイダンスについて議論しました。利害関係者は、当ガイダンスについて、更新期間中または延長期間中に受け取ると予想される対価を減損分析から除外すると解釈され得ると、FASB と IASB に伝えました。TRG メンバーは、契約の更新および延長は評価に含めるべきであるという意見で概ね一致し、この解釈を裏付けるものとして「結論の根拠」や他のガイダンスを挙げました。

.23 TRG のフィードバックに基づき、両審議会はこの論点に関する今後のアクションを予定していませんが、将来にこの新しい収益基準に対する技術的修正が行われる際に検討されるだろうと述べました。

次のステップ

.24 TRG は 2015 年 1 月に会議を開催し、追加的な適用上の論点を議論する予定です。また、FASB と IASB は、最初の 2 回の会議で議論した論点の次のステップについてアップデートを提供すると予想されます。

お問い合わせ

本 In transition 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。

© 2014 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.