

In transition

The latest on revenue recognition implementation



No. US2015-08
December 17, 2015

新収益基準—今後予想される変更

修正案の概要

要点

米国財務会計基準審議会 (FASB) と国際会計基準審議会 (IASB) は、2014 年 5 月に新収益基準を公表して以来、ガイダンスに対するさまざまな修正を提案してきました。本資料では、重要な影響および FASB と IASB が異なるアプローチを採用している領域に焦点をあて、修正案の概要を示します。

修正案の概要

両審議会は、利害関係者のフィードバックおよび移行リソースグループ (TRG) による議論の結果を考慮し、新収益基準に対するいくつかの修正を提案しました。TRG は、新収益基準に関連する潜在的な適用上の論点について議論し、フィードバックを提供するために、FASB と IASB が設立したワーキンググループです。本資料の付録では、現在までに TRG で議論された論点のリストを記載しています。

2015 年、両審議会は、新収益基準の発効日を 1 年延期することを決定しました。延期後の発効日は 12 月決算の公開企業については 2018 年となります。両審議会はまた、ガイダンスのさまざまな要素に関して修正および明確化を提案しました。これらの修正は、3 つの連続した FASB 公開草案および 1 つの包括的な IASB 公開草案により提案されました。

| トピック | FASB 公開草案 | IASB 公開草案 | 同じ提案か? * |
|------------|--------------------------------|-----------------------------------|----------|
| 履行義務の識別 | ライセンスおよび履行義務 (2015 年 5 月公表) | IFRS 第 15 号の明確化 (2015 年 7 月公表) | 部分的に同じ |
| ライセンス | | | 部分的に同じ |
| 本人か代理人かの検討 | 本人か代理人かの検討 (2015 年 8 月公表) | | はい |
| 経過措置 | | | 部分的に同じ |
| 回収可能性 | 狭い範囲の改善 (2015 年 9 月公表) | なし | いいえ |
| 売上税の表示 | | なし | いいえ |
| 現金以外の対価 | | なし | いいえ |

*米国会計基準コード化体系 (ASC) Topic 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」に対する修正案をご参照ください。

履行義務の識別

新収益基準の重要な側面の一つは、ガイダンスを適用する会計単位となる履行義務の識別です。さまざまな利害関係者のフィードバックでは、財またはサービスが 1 件の契約においてその他の約束から区分して識別可能であるかどうかをどのように決定するかが明確ではないことが指摘されました。さらに、一部の利害関係者は、出荷および配送サービスおよび重要でない履行義務へのガイダンス適用にかかるコストおよび複雑性についての懸念を表明しました。FASB は、こうした懸念に対処するために、ガイダンスを明確化するための修正を提案しました。IASB は関連する設例に対してより限定的な変更を提案しました。

| 論点 | US GAAP—FASB の提案 | IFRS—IASB の提案 |
|---|---|--|
| 財またはサービスが契約におけるその他の約束から「区分して識別可能」であるかどうかの決定 | FASB の提案は、財またはサービスが契約におけるその他の約束から「区分して識別可能 (separately identifiable)」であるかどうかを決定するための原則を明確化します。改訂された原則において、企業の約束の性質が、顧客に対する個々の財またはサービスの移転なのか、または個々の財またはサービスをインプットとして結合されたものの移転なのかどうかを決定することが目的である旨が明記されています。FASB はこうした原則を説明するために、新規の設例および既存の設例に対する修正も提案しました。 | IASB の当初の提案では、原則に係るガイダンスの記載を変更することは含まれていませんでした。しかし 2015 年 12 月 15 日の会議において、IASB は、FASB の提案における文言とのさらなるコンバージェンスを追求することを決定しました。また IASB は、ガイダンスをどのように適用するかを明確化するために、新たな設例の追加および既存の設例の修正も提案しました。新たな設例および修正された設例は FASB が提案したものと類似していますが、同一ではありません。しかし、IASB は設例におけるさらなるコンバージェンスを追求するために FASB と協働することをコミットしました。 |
| | <p>潜在的な影響</p> <p>FASB の修正案は、例えば売主が設備の一つおよびそれに関する据付サービスを販売する場合など、さまざまなシナリオでの履行義務の識別におけるガイダンスの適用方法を明確化するものです。本修正により、US GAAP と IFRS との基準間に差異が生じる可能性があります。両審議会は、潜在的な差異にもかかわらず、財務報告上の結果は同様であると見込まれていると示唆しました。</p> | |
| 出荷および配送活動 | FASB の提案は、顧客が財の支配を獲得した後に生じる出荷および配送活動を、追加的に約束したサービスとしてではなく、契約履行コストとして会計処理するのを選択することを企業に認めるものです。 | IASB は類似の修正を提案しませんでした。したがって企業は、出荷および配送活動が別個の履行義務を発生させるかどうかを検討することが要求されます。 |
| | <p>潜在的な影響</p> <p>FASB の修正案は、一部の US GAAP 報告企業の新収益基準の適用に関するコストおよび複雑性を低減させるものです。しかし、このような選択肢の導入によって実務において多様性が生じる可能性があり、場合によっては財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性があります。また、それにより、そうした実務上の便法を選択する US GAAP 報告企業と IFRS 報告企業との間に差異を生じさせることとなります。</p> | |
| 重要性のない財またはサービス | FASB の提案は、約束した財またはサービスが契約の観点から重要性がない場合に、当該財またはサービスを認識することを企業に要求しないことを明確化しています。 | IASB は、FASB と類似の修正は提案しませんでした。しかし IASB は、結論の根拠において追加的な議論を含め、企業は IFRS 第 15 号の全体的な目的を考慮すべきことに加えて、契約において約束している財またはサービスを識別する際に重要性についても考慮すべきであるとしました。 |
| | <p>潜在的な影響</p> <p>FASB が意図しているのは、US GAAP 報告者が重要でない項目を識別したり、追跡したりするための時間およびコストを負うことを要求しないことです。IASB は同様の修正を提案しませんでした。IFRS でも重要性がない項目を会計処理することを企業に要求しないことを示唆しました。</p> | |

次のステップ

FASB の公開草案のコメント募集期間は 2015 年 6 月 30 日に終了しました。FASB は、上記の事項についての決定に合意し、10 月に本提案について再審議を行いました。また FASB は、収益が出荷および配送サービスが履行される前か、または重要性のない財またはサービスの移転の前に認識されるのであれば、企業は関連するコストを認識しなければならないことを決定しました。FASB は最終的な会計基準アップデート(ASU)の草案を作成するようスタッフに指示しました。

IASB の公開草案のコメント募集期間は 2015 年 10 月 28 日に終了しました。IASB は、12 月に提案について再審議を行い、上記の事項についての決定にほぼ合意しましたが、「区分して識別可能(separately identifiable)」に関するガイダンスおよび関連の設例への修正について FASB とのさらなるコンバージェンスを追求することに合意しました。IASB は 2016 年に最終的な修正を公表する見込みです。

ライセンス

新収益基準には知的財産(IP)のライセンスの会計処理に関する特定のガイダンスが含まれています。このガイダンスは当該ライセンスが、企業の知的財産にアクセスする権利であるのか、または企業の知的財産を使用する権利であるのかどうかの判定を扱っています。この判定に基づいて、収益が一定の期間にわたり認識されるのか、または一時点で認識されるのかどうかが決まります。また本基準は知的財産のライセンスと引き換えに約束された売上高ベースのロイヤルティおよび使用量ベースのロイヤルティからの収益は、その後の売上高または使用量が発生するまで認識してはならないことを規定しています。これは制限の対象となる変動料金を見積もることを企業に要求する、変動対価の一般的なガイダンスの例外規定となります。

このライセンスのガイダンスには、以下のようないくつかの問題および適用上の課題があります。

- ・ ライセンスの付与における企業の約束の性質の判定方法。すなわち、ライセンスが知的財産にアクセスする権利であるか知的財産を使用する権利であるか。
- ・ 売上高ベースおよび使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定は、ロイヤルティがライセンスおよびその他の財またはサービスの両方に関連する場合に適用されるか。
- ・ ライセンスにおける、時期、地理的地域または用途の制限が、契約における約束の数に影響を与えるかどうか。すなわち、ひとつの契約に複数の別個のライセンスを含めることが可能かどうか
- ・ ライセンスがその他の財またはサービスとは別個のものでない場合における、ライセンスのガイダンスの適用方法

その結果、FASB と IASB はともに、ライセンスのガイダンスに対する修正を提案しました。

| 論点 | US GAAP—FASB の提案 | IFRS—IASB の提案 |
|---------------------|---|--|
| ライセンス付与における企業の約束の性質 | FASB の提案で、ライセンスは「象徴的(symbolic)」な知的財産(例えば、ブランド名またはロゴ)または「機能的(functional)」な知的財産(例えば、ソフトウェアまたは完成したメディアコンテンツ)のいずれかに分類されます。象徴的な知的財産のすべてのライセンスは、「アクセスする権利」のライセンスとして一定の期間にわたり認識されます。機能的な知的財産は、顧客に財またはサービスを移転しない企業の活動の結果として当該知的財産の機能性について実質的な変更が見込まれているのではない限り、「使用する権利」のライセンスとして一時点で認識されます。FASB はまた、新規の設例および既存の設例に対する修正を提案しました。 | IASB は、既存の原則を明確化するための限定的な修正を提案しました。この提案によって、(a) 企業の活動が知的財産の形式または機能を変更したり、(b) 知的財産の効用(utility)が実質的に企業の活動から派生または企業の活動に依存している場合(例えばブランド名)には、企業の活動が知的財産に重要な影響を与える(ライセンスが知的財産に「アクセスする権利」であるかどうかを決定するための基準)ことが明確化されています。また IASB は、明確化された原則を説明するために、既存の設例に対する修正を提案しました。 |

| 論点 | US GAAP—FASB の提案 | IFRS—IASB の提案 |
|--|--|---|
| | <p>潜在的な影響</p> <p>FASB の提案は、ガイダンスをより運用可能にし、機能的な知的財産と象徴的な知的財産との間に「明確な境界線 (bright line)」を設定することにより多様性を低下させることを意図しています。また、当修正によって US GAAP と IFRS の基準間の差異が発生すると考えられます。両審議会は、ほとんどの場合、財務報告上の結果は同じになると考えていると示唆しました。PwC は US GAAP と IFRS との間で異なる結論が導かれる例も出てくると見込んでいます。例えば、US GAAP の下で、象徴的な知的財産のライセンスからの収益は、ライセンサーがその知的財産に関連した活動を何も行っていないことが明らかでない場合であっても、一定期間にわたり認識されることになります。しかし今後は知的財産のための活動を行わないため、ライセンサーは、IFRS の下で一時点において収益を認識することになるでしょう。</p> | |
| <p>売上高ベースのロイヤルティおよび使用量ベースのロイヤルティに関する知的財産ライセンスの例外規定</p> | <p>FASB の提案は、ロイヤルティをロイヤルティの例外規定の対象となる部分とそうではない部分に区分することを企業に要求していません。本修正は、ロイヤルティに関連する支配的な項目がライセンスである場合には、ロイヤルティの例外規定が適用されることを明確化しています。</p> | <p>IASB は FASB と同様の修正を提案しました。</p> |
| | <p>潜在的な影響</p> <p>両審議会の提案は、どの状況においてロイヤルティの例外規定が適用されるかを明確化しています。両審議会は「支配的な (predominant)」の定義に関してさらなるガイダンスを提供することは意図していません。したがって、この評価を行うためには判断が要求されます。</p> | |
| <p>契約上の制限が契約における約束の数に影響を与えるかどうかの判定</p> | <p>FASB は、時期、地域または用途の契約上の制限はライセンスの属性であり、契約において約束された財またはサービスの数に影響を与えないことを明確化するために修正を提案しました。</p> | <p>IASB は、同様の修正を提案しませんでした。しかし、時期、地域または用途の制限はライセンスの属性であり、契約における約束された財またはサービスの数に影響を与えないという追加の議論を「結論の根拠」に含めています。</p> |
| | <p>潜在的な影響</p> <p>引き続き、制限に関するガイダンスをどのように解釈すべきかに関する議論が行われています。このトピックは TRG の 11 月の会議で議論され、TRG のメンバーは異なる見解を示しました。この領域のガイダンスは、ライセンスに契約上の制限が含まれる場合に、知的財産にライセンスを付与する企業に重大な影響を及ぼすでしょう。</p> | |
| <p>ライセンスが別個のものではない場合にライセンスのガイダンスが適用されるかどうかの判定</p> | <p>FASB の提案は、契約におけるその他の財またはサービスとは別個のものではない場合であっても、企業がライセンスの性質を検討する必要がある場合であることを明確化するものです。例えば、10 年間のライセンスが 2 年間のサービスと結合されて単一の履行義務になっている場合です。この場合、結合した履行義務の認識パターンを決定するためにライセンスが、知的財産を「使用する権利」(収益は一時点において認識される)であるのか、知的財産に「アクセスする権利」(収益は一定期間にわたり認識される)であるのかを評価する必要があります場合があります。</p> | <p>IASB は、類似の修正を提案しませんでした。場合によっては、ライセンスが別個のものではない場合であっても、企業がライセンスを付与する際の約束の性質を考慮する必要があるかもしれないという議論を「結論の根拠」に含めました。</p> |
| | <p>潜在的な影響</p> <p>この領域において FASB と IASB のガイダンスには差異があります。しかし PwC は、異なる文言が使用されていたとしても、会計上の結論において重要な差異は生じないと考えています。</p> | |

次のステップ

FASB の公開草案のコメント募集期間は 2015 年 6 月 30 日に終了しました。FASB は 10 月に本提案について再審議を行い、上記の論点の大部分についての決定に合意しました。上記のとおり、ライセンスに関する制限の影響については引き続き議論されており、最近では 11 月の TRG の会議で議論されました。PwC は、両審議会がライセンスのガイダンスに対する修正案を最終化する際にこの問題についてさらなる議論を行うと見込んでいます。

IASB の公開草案のコメント募集期間は 2015 年 10 月 28 日に終了しました。IASB は 12 月に本提案について再審議し、上記の問題に関する決定に概ね合意しました。IASB は 2016 年に最終的な修正を公表する見込みです。

本人か代理人かの検討

複数の当事者が収益の取引に関わっている場合、新収益基準は企業が、本人(それ自身が財またはサービスを提供)か代理人(財またはサービスを提供するために別の当事者を手配)かを決定することを要求しています。本人は、顧客から受け取った総額に基づき収益を報告し、代理人は、料金または手数料(すなわち、その他の当事者に送金される金額の純額)のみを報告します。本基準は、財またはサービスが顧客に移転する前に企業がそれらを支配する場合、企業が本人であるとしています。利害関係者は、そうした評価のための会計単位の識別方法、サービスに対する支配の原則の適用方法、および支配の原則とガイダンスにおける指標との関係について、懸念を表明しました。このため、両審議会はガイダンスおよび関連する設例を明確化するために、対象を絞った改善を行うことを合意しました。

| 論点 | US GAAP—FASB の提案 | IFRS—IASB の提案 |
|--------------------------------|--|---------------------|
| 本人か代理人かの検討における「会計単位」の識別 | FASB の提案は、本人か代理人かの検討についての「会計単位」を明確化し、企業がまず顧客に提供される特定された財またはサービスを識別することを要求しています。修正案では、企業が 1 つの契約において 1 つまたは複数の特定の財またはサービスに関しては本人であり、その他の財またはサービスについては代理人であるという可能性もあることを明確化しています。 | IASB は同様の修正を提案しました。 |
| 別の当事者によって履行されたサービスに対する支配の概念の適用 | FASB の提案は、別の当事者が自身の代わりに顧客にサービスを履行することを本人が指示する場合には、本人がサービスを支配できることを明確化しています。またこの提案は、顧客が契約した特定の財またはサービスにその他の財またはサービスを統合するために重要なサービスを企業が提供する場合には、その企業が当該財またはサービスを支配できることを明確化しています。 | IASB は同様の修正を提案しました。 |
| 支配の概念と指標との関係 | FASB の提案は、顧客に財またはサービスが移転される前に企業が当該財またはサービスを支配するかどうかをその企業が評価する際に、指標が役立つことを明確化しています(すなわち、指標は支配の評価を覆したり代替したりするものではありません)。本提案は、既存の指標が、企業が代理人である場合よりもむしろ、企業が本人である場合の証拠を提供するよう見直し、各指標が支配の評価をどのように証拠づけるのかについて説明を加えています。 | IASB は同様の修正を提案しました。 |

| 論点 | US GAAP—FASB の提案 | IFRS—IASB の提案 |
|----|---|---------------|
| | <p>潜在的な影響</p> <p>PwC は修正案により、既存のガイダンスと比較して、総額か純額かに関する財務報告上の結論に全面的な変更がなされるとは考えていません。しかし、新収益基準の下での支配の原則およびガイダンスに対するその他の明確化により、結論が変更される可能性がある場合もあります。企業は、顧客や売手との契約条件の見直しや理解(これは多くの場合複雑となりうる)のために十分な時間を確保して計画し、新収益基準の下で適切な結論が得られるようにしなければなりません。</p> <p>両審議会は、本人か代理人かの検討に関連する基準の修正案においてコンバージェンスを維持しました。しかし両審議会は、「結論の根拠」において、企業が本人ではあるが仲介者(代理人)が顧客に財またはサービスを販売する価格を把握していない場合の会計処理に関して異なる議論を含めました。FASB の議論では、本人が仲介者から受け取る金額(すなわち、純額)と同額の収益を通常は認識すべきことが示唆されています。一方、IASB の議論では、本人が取引価格を見積もることが適切である可能性があることが示唆されています。</p> | |

次のステップ

FASB および IASB の公開草案についてのコメント募集期間は、それぞれ 10 月 15 日および 28 日に終了しました。両審議会は、本人か代理人かの検討に関する提案を 12 月に合同で再審議し、上記の事項についての決定に概ね合意しました。当会議において、「信用リスク」の指標は、支配の原則との関連付けが容易ではなく、また通常は評価との関連性がより低いいため、両審議会は、これを除外することで合意しました。両審議会は 2016 年に最終的な修正を公表する見込みです。

経過措置

新収益基準には、修正遡及移行方式と完全遡及移行方式の 2 つの経過措置の選択肢があります。また本基準には、経過措置を簡略化するための実務上の便法が含まれます。両審議会は、利害関係者からのフィードバックへの対応として、経過措置がさらに容易になるように、明確化と新しい実務上の便法を提案しました。

| 論点 | US GAAP—FASB の提案 | IFRS—IASB の提案 |
|---|---|--|
| 契約変更 | <p>FASB は、本基準の当初の適用前に複数回変更された契約にかかる経過措置を簡素化することを目的として、「事後判断を使用する」実務上の便法を提案しました。実務上の便法を適用する企業は、当初の適用日において契約の取引価格を決定し、開始時より契約における充足した履行義務および未充足の履行義務すべてに対し、(事後判断を使用して)一回だけ独立販売価格による配分を行います。</p> | <p>IASB は、同様の実務上の便法を提案しました。しかし、この便法の適用日は、表示する最も古い期間の期首となります。2015 年 12 月 15 日の会議において、IASB は別の選択肢として、当初の適用日にこの実務上の便法を適用することを企業に認めることを決定しました。</p> |
| <p>潜在的な影響</p> <p>両審議会は、複数回修正された契約にかかる経過措置を簡略化するために、類似しているが同一ではない提案を行いました。これらの提案の差異は主に、FASB が、便法が適用できる日を 1 つ提案した一方で、IASB は便法が適用できる日について選択を認めています。</p> | | |

| 論点 | US GAAP—FASB の提案 | IFRS—IASB の提案 |
|---|--|---|
| 移行時点で完了した契約 | <p>修正遡及移行アプローチを使用する企業は、当初の適用日現在で完了している契約に新基準を適用しないことになります。FASB の修正案は「完了した契約」の定義を、当初の適用日前に従前の収益ガイダンスの下ですべての、またはほぼすべての、収益が認識された契約に変更します。さらに修正案は、すべての契約または修正遡及移行方式の下で完了していない契約にのみ、新基準を適用することを企業に認めています。</p> | <p>IASB は、完了した契約の定義の変更に関する提案は行いませんでした。完了した契約は、企業が従前の収益ガイダンスに従い、識別したすべての財またはサービスを移転した契約を指します。2015年12月15日の会議において、IASB はすべての契約に対して新基準を適用する、もしくは修正遡及移行方式の下で完了していない契約にのみ新基準を適用する、のいずれかの方法を企業に認めることで合意しました。</p> <p>IASB はまた、完全遡及移行方式を適用する場合に、表示する最も古い期間の期首時点において完了した契約に該当する契約を遡及修正しないことを企業に認める提案を行いました。</p> |
| 潜在的な影響 | | |
| <p>「完了した契約」の定義を変更するという FASB の提案は、TRG の7月の会議で扱われた特定の適用上の問題を解決することを意図しています。しかし「完了した契約」に異なる定義を用いることで、US GAAP 報告者と IFRS 報告者の間で経過措置に関する比較可能性を減少させる可能性があります。より多くの契約が、FASB の定義よりも、IASB の定義を満たす可能性があります。さらに、IFRS 報告者は、新収益基準の適用後に、「完了した契約」に関連して、従前の収益ガイダンスに基づき継続して収益の認識する取引例が出てくる可能性があります。</p> | | |
| 完全遡及移行方式の開示要求 | <p>FASB は、完全遡及移行方式を適用する企業に開示要求を明確化する、技術的な修正を提案しました。当該手法を適用する企業は、表示される最も早い期間に累積的な影響に関する調整を計上し、遡及的に調整された期間に基準を適用する影響を開示します。しかし適用年度の会計上の変更の影響を開示することは要求されません。</p> | <p>IFRS に基づく開示の要求事項は、適用年度における会計上の変更の影響を開示することを企業に要求しません。したがって、いかなる技術的な修正も必要ではありません。</p> |
| 潜在的な影響 | | |
| <p>FASB が提案した技術的な修正は、完全遡及移行方式を適用する企業は、適用年度において現行ガイダンスを適用した場合と新基準を適用した場合との間の差異を記録することが要求されないという救済措置を提供することになります。</p> | | |

次のステップ

FASB の公開草案に対するコメント募集期間は 2015 年 11 月 16 日に終了しました。FASB は受け取ったコメントをレビューするプロセスにあります。IASB の公開草案に対するコメント募集期間は 2015 年 10 月 28 日に終了しました。IASB は 12 月に提案を再審議し、上記のとおり、US GAAP および IFRS に基づき報告を行う企業の経過措置を容易にするために、FASB の提案と同様の特定の経過措置上の便法を認めることを決定しました。両審議会は 2016 年に最終的な修正を公表する見込みです。

回収可能性

新基準では、対価が回収される可能性が高いかどうかを企業が評価するよう要求しています。回収可能性が高くない場合、本基準は受け取った対価の収益認識に関する特定のガイダンスを提供しています。一部の利害関係者は、回収可能性の基準を満たさない契約の会計処理がきわめて厳しいことに懸念を示し、回収可能性の評価の実施方法について異なる見解を示しました。FASB はこうした懸念に対応するためにガイダンスへの修正を提案することを決定しました。IASB は本基準における議論および「結論の根拠」で十分なガイダンスが提供されているとの考えから、修正の提案は行いませんでした。

| 論点 | US GAAP—FASB の提案 | IFRS—IASB の提案 |
|----------------|--|--|
| 契約の対価の回収可能性の評価 | FASB の提案は、回収可能性の評価の一環として、例えば代金の不払いの際に財またはサービスの提供を停止するなど、信用リスクに対するエクスポージャーを低減させるための自社の能力を企業が検討すべきことを明確化しています。また修正案では、契約が回収可能性の要件を満たさないと評価された場合に、受け取った返金不要の対価に対して収益を認識すべき時期も明確化しています。FASB は回収可能性に関するガイダンスを説明するために新規の設例や既存の設例の修正を提案しました。 | IASB は同様の修正を提案しませんが、「結論の根拠」において追加的な議論を示し、回収可能性の評価の一環として、企業は、財またはサービスの提供を停止したり、前払を要求したりすることによって、契約全体を通じて信用リスクに対するエクスポージャーを低減する自社の能力を検討すべきことを明記しました。 |
| | 潜在的な影響 FASB の提案は、回収可能性の要件を満たさないと評価される契約の総数を減少させることを目的とするものです。FASB の修正案により、US GAAP と IFRS との基準間に差異が生じることになります。IASB の「結論の根拠」における明確化に基づくと、PwC は、多くの場合において財務報告上の結果に重要な差異が生じるとは予想していません。しかしながら、FASB による設例 1 の修正案により、両基準の下で同じ事実パターンにおける支配の移転の時期について異なる結論が導かれる可能性があります。 | |

次のステップ

FASB の公開草案のコメント募集期間は、2015 年 11 月 16 日に終了しました。FASB は受け取ったコメントをレビューするプロセスにあり、2016 年に最終的な修正を公表する見込みです。

IASB の公開草案のコメント募集期間は、2015 年 10 月 28 日に終了しました。IASB は 12 月に本提案について再審議し、回収可能性に関するガイダンスを修正しないという決定に合意しました。IASB は 2016 年に最終的な修正を公表する見込みです。

売上税の表示

新収益基準は、顧客から回収された税金を法域ごとに評価して、その金額を収益に対する純額で表示すべきか総額で(収益および営業費用として)表示すべきかを決定することを要求しています。各税金を法域ごとに評価することは、特に以前はこれらの税金を総額または純額で表示することが選択可能であった US GAAP 報告者にとっては、複雑かつ時間のかかるプロセスとなる可能性があります。FASB はこの領域において実務上の便法を提供するために、修正を提案することを決定しました。IASB は現行の IFRS に同様の会計方針の選択肢がないことを主な理由として、実務上の便法を提供しないことを決定しました。

| 論点 | US GAAP—FASB の提案 | IFRS—IASB の提案 |
|--------|--|------------------------|
| 売上税の表示 | FASB の提案は、顧客から回収されたすべての売上税を純額で表示することを会計方針として選択することを企業に認めることとなります。新しい実務上の便法を選択しない企業は、収益からどの金額を控除し(第三者の代理として回収された金額として)、どの金額を含めるべきかを決定するために、法域ごとに各種の税金を評価することとなります。企業は、この会計方針の選択を行った場合には、当該方針の開示が要求されます。 | IASB は同様の修正を提案しませんでした。 |
| | 潜在的な影響 FASB の提案は、特定の US GAAP 報告者においてはコストおよび複雑性が低下する可能性があります。しかしながら、現行の US GAAP からは変更されるものであり、総額または純額での金額表示に関して企業に選択肢を認めることとなります。またこの提案により、選択を行う US GAAP 報告者(もし選択を行わない場合には売上税が総額で報告されることになる)と IFRS 適用企業との間で特定の差異が生じる可能性があります。 | |

次のステップ

FASB の公開草案のコメント募集期間は、2015 年 11 月 16 日に終了しました。FASB は受け取ったコメントをレビューするプロセスにあり、2016 年に最終的な修正を公表する見込みです。

IASB の公開草案のコメント募集期間は 2015 年 10 月 28 日に終了しました。IASB は 12 月に再審議を行い、類似の選択肢を提供しない決定に合意しました。IASB は 2016 年に最終的な修正を公表する見込みです。

現金以外の対価

新収益基準は、公正価値で顧客から受け取った現金以外の対価を企業は測定しなければならないとしています。利害関係者は、公正価値の測定日、および変動対価の制限を現金以外の対価に適用する方法について疑問を投げかけました。その結果、FASB はこれらの事項に対応するために修正を提案しました。IASB は、意図しない結果となることを避けるために、測定日については別のプロジェクトでより包括的に対応すべきと考え、修正を提案しませんでした。

| 論点 | US GAAP—FASB の提案 | IFRS—IASB の提案 |
|--|---|------------------------|
| 現金以外の対価の測定日の決定 | FASB の提案は、現金以外の対価の測定日が契約開始日であることを明記し、関連する設例を修正しています。 | IASB は同様の修正を提案しませんでした。 |
| 現金以外の対価を含む契約に変動対価のガイダンスを適用する方法の決定 | この提案では、変動対価の見積りの制限に関するガイダンスを、対価の形態以外の理由で生じた変動性に適用することを明確化しています。したがって、変動対価に関するガイダンスは、例えば対価が資本性金融商品の形態である場合、株価の変動にかかる変動性に対しては適用されません。 | IASB は同様の修正を提案しませんでした。 |
| 潜在的な影響 <p>FASB の提案は、財またはサービスと交換に受け取る資本性金融商品に関する既存の US GAAP から大幅な変更となります [ASC 505-50「非従業員に対する株式に基づく報酬」]。現行のガイダンスの下では、資本性金融商品の公正価値は、通常、企業の履行完了日に測定されます。</p> <p>FASB の提案は、契約開始後の現金以外の対価の公正価値の変動を、損益計算書上で利得または損失として認識するよう企業に要求しています (すなわち、顧客との契約から生じる収益からは除外されます)。これにより、企業の履行前に生じた現金以外の対価の公正価値の変動は何を表すものかなど、さらなる会計上の問題が生じる可能性があります。</p> <p>この提案によってもまた、US GAAP と IFRS との基準間に差異が生じることになります。とりわけ、2 つの基準において、同じ設例 (すなわち、設例 31「現金以外の対価に対する権利」) で異なる結論が導き出されることになります。また、測定日に関する特定のガイダンスが公表されないのであれば、IFRS の下では実務でより多くの多様性が生じる可能性があります。</p> | | |

次のステップ

FASB の公開草案のコメント募集期間は、2015 年 11 月 16 日に終了しました。FASB は受け取ったコメントをレビューするプロセスにあり、2016 年に最終的な修正を公表する見込みです。

IASB の公開草案のコメント募集期間は、2015 年 10 月 28 日に終了しました。IASB は 12 月に再審議し、現金以外の対価に関するガイダンスを修正しない決定に合意しました。IASB は 2016 年に最終的な修正を公表する見込みです。

付録－TRG アジェンダトピックス

以下の表に示したトピックスに関する追加的な情報は、すでに公表済みの *In transition* に加えて、PwC US の情報サイト <http://www.CFOdirect.com> の収益認識 (Revenue recognition) のページをご参照ください。TRG 会議のリプレイおよび議事録は [FASBウェブサイト](#) の [TRG のページ](#) で入手ください。

| 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 | <u>収益を総額か純額のいずれで認識するか</u> | FASB と IASB は修正を提案済み |
| | 2 | <u>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</u> | FASB は顧客から回収した税金について実務上の便法を提案済み |
| | 3 | <u>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</u> | FASB と IASB は修正を提案済み |
| | 4 | <u>資産化された契約コストの減損テスト</u> | さらなる措置は見込まれない |
| 2014年 10月31日 | 6 | <u>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</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 7 | <u>契約資産または契約負債としての契約の表示</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 8 | <u>知的財産のライセンスの性質の決定</u> | FASB と IASB は修正を提案済み |
| | 9 | <u>契約の文脈において別個のものであること</u> | FASB と IASB は修正を提案済み |
| 2015年 1月26日 | 10 | <u>契約の強制可能性および解約条項</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 12 | <u>約束した財またはサービスの識別</u> | FASB は修正を提案済み |
| | 13 | <u>回収可能性</u> | FASB は修正を提案済み |
| | 14 | <u>変動対価</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 15 | <u>現金以外の対価</u> | FASB は修正を提案済み |
| | 16 | <u>待機義務</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 17 | <u>イスラム金融取引</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 23 | <u>契約獲得コスト</u> | さらなる措置は見込まれない |
| 24 | <u>契約変更</u> | FASB と IASB は修正を提案済み | |
| 2015年 3月30日 | 26 | <u>寄付</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 27 | <u>一連の別個の財またはサービス</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 28 | <u>顧客に支払われる対価</u> | このトピックは 2015 年 7 月 13 日の TRG 会議で議論された。アジェンダ参照番号 37 を参照 |
| | 29 | <u>製品保証</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 30 | <u>重大な金融要素</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 31 | <u>変動する値引き</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 32 | <u>重要な権利の行使</u> | さらなる措置は見込まれない |
| 33 | <u>部分的に充足されている履行義務</u> | さらなる措置は見込まれない | |

| 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 |
|----------------|----------------------|--|---|
| 2015年 7月13日 | 35 | <u>返品手数料および関連コストの会計処理</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 36 | <u>クレジットカード</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 37 | <u>顧客に支払われる対価</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 38 | <u>ポートフォリオ・アプローチの実務上の便法および変動対価の適用</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 39 | <u>一連の財またはサービスに関連するガイダンスの適用および変動対価の配分</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 40 | <u>履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定に関する実務上の便法</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 41 | <u>複数の財またはサービスが単一の履行義務に含まれている場合の進捗度の測定</u> | さらなる措置は見込まれない |
| | 42 | <u>適用開始日前に完了した契約</u> | FASB は修正を提案済み |
| | 43 | <u>コモディティの支配の移転時期の決定</u> | さらなる措置は見込まれない |
| 2015年 11月9日 | 45 | <u>ライセンスの制限および更新に関する特定の適用上の論点</u> | さらなる議論は見込まれない; 両審議会は修正案を最終化する際にフィードバックを検討する予定 |
| | 46 | <u>生産前活動</u> | さらなる議論は見込まれない; FASB が ASC340-10 の修正を検討する可能性がある。 |
| | 47 | <u>固定賭け率賭博契約を Topic 606 の範囲に含めるかまたは除外するか</u> | さらなる議論は見込まれない; FASB が技術的な修正を検討する可能性がある |
| | 48 | <u>追加的な財およびサービスに対する顧客のオプション</u> | さらなる措置は見込まれない |

PwC は、幅広い利害関係者に関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資料を作成しています。

- [PwC Global Guide: Revenue from contracts with customers](#) (原文英語のみ)
- [In transition US2015-07](#) 「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 がオプションによる購入、ライセンス、その他のトピックスを議論」
- [In transition US2015-06](#) 「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 が変動対価、経過措置、一連の別個の財またはサービスに関連するガイダンス、適用範囲などを議論」
- [In transition US2015-05](#) 「FASB と IASB が本人か代理人かのガイダンスを明確化することで合意—両審議会は修正案の大部分でコンバージェンスを継続」
- [In transition US2015-04](#) 「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」
- [In transition US2015-03](#) 「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 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](#) 「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](#) 「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」
- [Point of View: Preparing for the new revenue standard — Are you ready?](#) (原文英語のみ)
- [In the loop: Reporting revenue — new model, new strategy?](#) (原文英語のみ)
- [In depth US2014-01](#) 「収益基準が最終化—新しい収益モデルに関する包括的考察」

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。

© 2016 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.