

注:本資料は Deloitte & Touch LLP が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版については有限責任監査法人トーマツにお問合せください。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、英語版ニュースレターの補助的なものです。あくまで英語版が(正)となります旨、ご了承下さい。

目次

- はじめに
- 当 ASU の主要規定の要約
- 発効日及び移行措置
- 付録—新収益基準の設例に対する当 ASU による改訂の概観

総額か純額か

FASB が新収益基準の本人か代理人かのガイダンスを明確化

ジョー・ディレオ (Joe DiLeo) 及びニック・トリカリチ (Nick Tricarichi) (デロイト&トウシュ LLP)

はじめに

2016年3月7日、FASB は ASU2016-08¹を発行した。これは、当審議会による新収益基準 (ASC606)²における本人か代理人かの導入ガイダンス及び例示を改訂するものである。FASB は、利害関係者により識別された懸念に対して、当 ASU を発行した。これらには、(1)当収益基準の本人か代理人かのガイダンスにおける適切な会計単位の決定、及び(2)当収益基準の支配原則³に準拠して、事業体が本人か代理人であるかの指標の適用、が含まれる。

当 ASU の主要規定の要約

事業体による顧客に対する約束の性質の評価

収益取引が、顧客に対する財又はサービスの提供において、第三者が関与する際には、事業体は、顧客に対する約束の性質が、基礎となる財又はサービスの提供である(すなわち、事業体は当取引の本人である)か、基礎となる財又はサービスを第三者に手配することになる(すなわち、事業体は当取引の代理人である)か否かを判定しなければならない。顧客に対する約束の性質を判定するため、事業体は最初に、顧客に提供されるべきそれぞれの具体的な財又はサービスを識別し、その後(それを移転する前)、それぞれの特定された財又はサービスを支配しているか否かを評価しなければならない。

特定された財又はサービスの識別

当 ASU は、事業体は、顧客との契約において約束されたそれぞれの財又はサービスに関して、本人か代理人かを評価しなければならない。当 ASU に定義されている通り、特定された財又はサービスとは、「顧客に提供されるべき区分可能な別個の財又はサービス(又は別個の財又はサービスの束)」である。したがって、複数の特定された財又はサービスを含む契約に関しては、事業体は、複数の特定された財又はサービスに関して、本人であり、その他に関して代理人となるかもしれない。

¹ FASB Accounting Standards Update No. 2016-08, *Principal Versus Agent Considerations (Reporting Revenue Gross Versus Net)*.

² FASB Accounting Standards Codification Topic 606, *Revenue From Contracts With Customers*.

³ 新収益基準の第5段階では、履行義務は、履行義務に関連する基礎となる財又はサービスが顧客に移転する時点で満足される。

編集者注: FASBは、本人か代理人かのガイダンスを通じて、「特定された財又はサービス」という用語の使用を決定した。これは、「履行義務」との用語(新収益基準の第2段階⁴)は、代理人である事業体の関係で、混乱を招きかねないであろうと信じたためである。代理人の約束の性質は、他の当事者のために、顧客に対する財又はサービスの提供を手配することであり、したがって、代理人は、顧客に対する基礎となる財又はサービスを提供する履行義務を有しない。

適切に顧客に対して提供されるべき特定された財又はサービスを識別することは、本人か代理人かのガイダンス適用に当たり、必要不可欠な段階である。特定された財又はサービスは、基礎となる財又はサービスそのもの、個別には別個ではない財又はサービスの束、又は財又はサービスに対する権利でありうる。特定された財又はサービスが、適切に識別されれば、支配原則はしばしば適用がより容易である。

編集者注: 特定のサービスに関しては、特定された財又はサービスが、基礎となる財若しくはサービスか、又は財若しくはサービスに対する権利かの判定は困難となりうる。当 ASU は、様々なシナリオの設例を含んでいる。例えば、当 ASU の設例 47 は、事業体(チケット・ブローカー)が、顧客に対して航空券を提供する取引について議論しており、特定された財又はサービスは、サービスに対する権利(すなわち、航空機による飛行の権利)であると結論付けている。対照的に設例 46A は、事業体が、顧客に対してオフィス保守サービスを提供すべく、第三者と契約する取引について説明し、特定された財又はサービスは、基礎となるオフィス保守サービスである(当該サービスに対する権利ではなく)、と結論付けている。当 ASU の設例の概観に関しては、以下の付録を参照のこと。

我々は、設例 47 と 46A の間には二つの主要差異がある、と信じている。

- **事象の連続性**—設例 47 では、事業体は、第三者から航空券を顧客から注文を受ける前に購入する一方、設例 46A では、事業体は、オフィス保守サービスを、顧客から注文を受けた後のみ、第三者に提供する契約を締結する。したがって、設例 47 では、事業体は最初に、飛行権(チケット)を取得し、その後に顧客に移転する。
- **顧客に移転される便益の種類**—設例 47 では、チケット・ブローカーは、飛行権(チケット)を支配し、かつ(1)飛行それ自体を取得するため、(2)他の当事者にチケットを再販売するため、又は(3)チケットが未使用のまま期限切れとさせるために、使用を指図することが可能である。事業体はその後、顧客にその権利(すなわち、飛行権)を移転する。設例 46A では、事業体は、その代理として、オフィス保守サービス実施のため、下請け業者と契約締結する。しかしながらチケット・ブローカーとは異なり、設例 46A における事業体は、当該権利を顧客に移転することはない。すなわち、顧客は自由に、下請け業者からのサービスを指図することができない。

(1)財又はサービスと、(2)財又はサービスに対する権利の峻別は、事業体が本人か代理人かの評価において重要である。特定された財又はサービスが権利である場合には、事業体は、基礎となる財又はサービスそれ自体を提供する責任は有しない。したがって、我々は、事業体は、顧客に対して移転される前に、権利を支配するか否かの評価に当たり、在庫リスク(以下でさらに議論される)に関連する支配指標に関して、より重きを置く必要性が高いであろう、と信じている(すなわち、事業体が、権利を含む取引において本人であるか否か)。

⁴ 新収益基準の第2段階は、事業体が、契約における履行義務を識別することを要求している。

支配原則の適用

当 ASU の結論の背景における BC11 項は、「事業体が、特定された財又はサービスが、顧客に移転される前にそれを支配しているか否かの評価は、事業体の約束の性質の判定に関する基礎である」と言及している。換言すれば、事業体が財又はサービスが顧客に移転される前にそれを支配している場合、本人である。それとは対照的に、事業体が具体化された財又はサービスを支配していない場合には代理人である。特定された財又はサービスを支配しているか否かを事業体が判定することを支援するため、当 ASU は、ASC606-10-55-37A を追加した。同項は以下のように言及している。

他の当事者が、顧客に対する財又はサービスの提供に当たり関与している場合には、本人たる事業体は、以下のうちいずれか一つを支配している。

- a. その後に顧客に移転される、他の当事者からの財又はその他の資産。
- b. 他の当事者により実施されるべきサービスに対する権利、これは、事業体が、事業体の代わりに顧客に対してサービスを提供するとその当事者を指図する能力を付与する。
- c. その後に顧客に対する特定された財又はサービス提供に当たり、他の財又はサービスと結合される他の当事者からの財又はサービス。例えば、事業体が、顧客が契約した特定された財又はサービスに対して、他の当事者により提供される統合財又はサービスの重要なサービスを提供する(606-10-25-21(a)参照) 事業体は、その財又はサービスが顧客に移転される前に、特定された財又はサービスを支配している。これは、当事業体はまず、特定された財又はサービス(これは、その他の当事者からの財又はサービスを含む)に対するインプットの支配を獲得し、当該特定された財又はサービスである結合アウトプット創出のためのそれらの使用を指図するためである。

本人か代理人かのガイダンスにおける「支配」の意味は、ASC606-10-25-25 における意味と整合している。したがって、事業体は、それが、特定された財又はサービスの使用を指図する(又は他の当事者が指図することを妨げる)能力を有する場合、特定された財又はサービスからの残存便益の実質的全てを取得する。

編集者注: ASC606-10-55-37A における規準(c)は、特定された財又はサービスが、別個ではない財又はサービスの束から構成されている場合、事業体は、それが統合されたものの重要なサービスを実施する場合、特定された財又はサービスを支配している。すなわち、規準(c)は、事業体が特定された財又はサービスを支配しているか否かの決定要因であり、したがって、本人である。

当 ASU は、事業体による、それが統合物の重要なサービスを提供しているか否かの評価は、新収益基準の第 2 段階における履行義務の識別と整合しなければならないことを明確化している。しかしながら、我々は、この規準評価に当たり、相当程度(かなりの)判断の適用が必要とされるであろうし、その現行実務上の問題点(特に、「バーチャル(virtual)」財又はサービスに関する)は存続し続ける可能性がある、と信じている。

支配の指標

当 ASU は、支配の評価において使用される 5 指標のうち 2 つを新収益基準から排除する(すなわち、信用リスクに対するエクスポージャー及び対価がコミッション形式であるか否か)。加えて、当 ASU は、代理人ではなく本人として行動する時点を、事業体が判定することを支援するため、残りの 3 指標を再設定している。さらに、当 ASU は、新収益ガイダンスにおける支配原則にそれらがどのように関連しているかを説明する指標に対して文言を追加している。したがって、当 ASU は、事業体が特定された財又はサービスを支配する場合(及びしたがって本人として行動する)、以下の指標を提供している。

- 「事業体は、顧客に対して特定された財又はサービスを提供する約束を満足するために主たる責任を負う。」(その他の当事者の財又はサービスが受諾可能であるか否かの判定に関する責任を含む) — 当 ASU は、事業体側に係る当該責任は、その他の当事者が、事業体の代わりに行動することを、実証することである可能性がある、と言及している。

- 「事業体は、特定された財又はサービスが顧客に移転される前、又は顧客に対する支配の移転後(例えば、顧客が返品権を有している)に在庫リスクを有している」—当 ASU はさらに、例えば、事業体が顧客との契約獲得前の特定された財又はサービスの取得(又は取得の確約)は、「事業体が、財又はサービスが顧客に移転する前に、財又はサービスの使用を指図する能力を有し、かつ財又はサービスからの残存便益の実質的全てを取得することを示唆する可能性がある」。
- 「事業体は、特定された財又はサービスに関する価格設定に当たり、裁量権を有する」、これは、それが「財又はサービスの使用を指図する能力及び残存便益の実質的全てを取得する能力」を有することを示唆する可能性がある—しかしながら、当 ASU は、代理人もまた、価格設定において裁量権を有する可能性がある(例えば、「その他の当事者により、顧客に提供されるべき財又はサービスを手配するサービスからの追加的収益を創出するため」)。

当該指標は、事業体が、本人として行動するか代理人として行動するかを判定することを支援することが意図されているが、それらは、「支配の評価に対して優先されず、それだけでは見てはならず、別個又は追加的評価を構成せず、かつ全てのシナリオにおいて満足されるべき規準のチェックリストとみなされてはならない」。したがって、新収益基準と整合する方法で、当 ASU は、個々の指標のどれにも重きをおかず、かつ事業体が顧客に移転前に特定された財又はサービスを支配しているか否かについて、どの指標も個別に決定要因とはならない。

編集者注: 当 ASU は、指標に重みが与えられていない(優先順位が設定されていない)ため、本人か代理人かの評価におけるそれらの適合性は、取り決めの性質に依存して相違する可能性がある。

既に議論されたように、特定された財又はサービスが権利である場合、我々は、事業体が在庫リスクを有するか否か(それが顧客に移転される前に)に、より重点を置くべきであると信じている。対照的に、特定された財又はサービスが基礎となる財又はサービスである場合、我々は、事業体が、その財又はサービス提供に関する主たる責任を負うか否かに、より重点を置くべきであると信じている。どの指標も個々に決定的ではないが、我々は、それぞれが、特定された財又はサービス移転の強い証拠を提供するものと信じている。

発効日及び移行措置

当 ASU は、新収益基準(ASU2015-14⁵)における一年延期及び早期適用により改訂後)と同一の発効日を有する。加えて、事業体は、彼らが新収益基準適用に使用した同一の移行方法の使用により、当 ASU の適用が要求される。

⁵ FASB Accounting Standards Update No. 2015-14, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606): Deferral of the Effective Date*.

付録—新収益基準の設例に対する当 ASU による改訂の概観

以下の表は、新収益基準における設例の改訂、及び事業体が、収益取引において本人か代理人かを評価する方法を明確化する新規設例を要約するものである。

設例	説明
設例 45—財又はサービスの提供の手配(事業体は代理人)	改訂。事業体が、特定された財又はサービスを識別する方法を例証し、関連支配評価を実施する。また、事業体による支配指標検討は、それらが顧客に移転される前に、財又はサービスを支配するか否かの評価に対して補足的なものである(異なる又は別個ではなく)ことを明確化している。
設例 46—財又はサービス提供の約束(事業体は本人)	改訂。事業体が、特定された財又はサービスを識別する方法を例証し、関連支配評価を実施する。また、事業体は、その評価は、それが財又はサービスを支配するか否かに関して決定的である場合、支配指標を検討する必要がない可能性があることを明確化している。
設例 46A—財又はサービス提供の約束(事業体は本人)	新規。サービスを含む取引において、事業体による本人か代理人かの検討を例証している。
設例 47—財又はサービス提供の約束(事業体は本人)	改訂。顧客に提供されるべき特定された財又はサービスの性質が、事業体が支配する権利であることを明確化している。また、事業体が、それが特定された財又はサービスを支配するか否かを評価しなければならない方法を例証し、事業体によるそれが権利を支配するか否かの評価において適合性ある可能性がある支配の指標の全てではないが一部であることを実証している。
設例 48—財又はサービスの提供の手配(事業体は代理人)	改訂。特定された財又はサービスが権利である場合、かつそれが顧客への移転前に権利をしないため事業体が代理人として行動する場合、事業体による本人か代理人かの検討を例証している。
設例 48A—事業体は、同一契約において本人であり代理人である	新規。一つの契約内に、複数の特定された財又はサービスが存在する可能性があり、事業体が、それが顧客に対してそれを移転する前に支配するか否かを判定するため、別個にそれぞれを評価しなければならないことを例証する。当設例において事業体は、それが当該契約内の特定された財又はサービスの一つに関して本人であり、他の特定された財又はサービスに関して代理人であると結論付ける。

登録

デロイトの Accounting Standards and Communications Group が発行する Heads up およびその他の会計に関する出版物を希望される方は、以下のウェブサイトにご登録ください(www.deloitte.com/us/subscriptions)。

財務責任者のための Dbriefs

Dbriefs へぜひご参加ください。Dbriefs はデロイトのウェブキャスト・シリーズで、重要な問題を常に把握しておくために必要な実践戦略を提供するものです。「財務責任者」シリーズのウェブキャストを通じ、以下のテーマに関する貴重なアイデアや重要な情報にアクセスしてください。

- 事業戦略および税務
- 税務に関する財務報告
- 取引およびビジネス・イベント
- 企業価値の強化
- ガバナンス、リスクおよびコンプライアンス
- 財務報告
- テクノロジー

Dbriefs は CPE クレジット取得のための、身近にご利用いただける便利で柔軟な方法も提供します。今後のウェブキャストに関するお知らせをお受け取りいただくには、以下のウェブサイトにて、Dbriefs にご登録ください(<http://www.deloitte.com/us/dbriefs>)。

Technical Library と US GAAP Plus

デロイトはご登録いただいた方々を対象に、会計や財務開示に関する資料のオンライン・ライブラリーへのアクセスを提供しています。Technical Library: The Deloitte Accounting Research Tool と呼ばれるこのライブラリーには、弊社の会計および SEC マニュアルならびにその他の会計および SEC の解釈指針のみならず、FASB、EITF、AICPA、PCAOB、IASB、SEC の資料などが含まれています。

営業日ごとに更新される Technical Library は使いやすくデザインされており、ナビゲーションシステムは強力な検索機能を備えているため、いつでも、どのコンピューターからでも瞬時に情報を入手することを可能にします。Technical Library 登録者には、ライブラリーへの最新の情報をハイライトした週報「Technically Speaking」もお送りします。登録やオンライン上のデモンストレーションなどの詳細については、デロイトのウェブサイト www.deloitte.com/us/techlibrary をご覧ください。

さらに、US GAAP Plus にも忘れずにアクセスしてください。これは、米国 GAAP に重点を置いた、会計に関するニュース、情報や出版物を取り上げるデロイトの新しい無料ウェブサイトです。このウェブサイトには、FASB の活動や FASB Accounting Standards Codification™ のアップデート、そして、PCAOB、AICPA、SEC、IASB、IFRS 解釈指針委員会などのその他の米国と国際会計基準の設定主体や規制当局の進展に関する記事が掲載されています。今すぐチェックしてください！

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人および DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 8,700 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 225,000 名を超える人材は、“making an impact that matters”を自らの使命としています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。