

注:本資料は Deloitte & Touche 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。

# TRG Snapshot

## 収益に関する合同会議

クリステン・バウアー、ジョー・ディレオ、フランク・クレージュ、エリーズ・ランバート、テイラー・ポール、アンドリュー・ウォレン  
デロイト&トウシュLLP

### 目次

- トピック 1ー追加的な商品・サービスに対する顧客の選択権
- トピック 2ー生産開始前の活動
- トピック 3ーライセンスの制限および更新に関連する特定の適用上の論点
- トピック 4ー固定賭け率のゲーミング契約 (Fixed-Odds Wagering Contract) は収益取引か、それともデリバティブ取引か

今回の TRG Snapshot は、FASB と IASB によって創設された The joint revenue transition resource group (TRG) が 2015 年 11 月 9 日に開催した会合を要約したものである。

TRG の目的は、ガイダンスを公表することではなく、ASC 606<sup>1</sup>および IFRS 第 15 号<sup>2</sup>(以下、まとめて「新収益基準」という)の適用に関して起こりうる問題についてフィードバックを求め、提供することにある。起こりうる適用上の問題を分析・検討することによって、TRG は、両審議会が明確化のための説明の提供や他のガイダンスの公表などの追加措置を取る必要があるかどうかを判断できるよう支援する。TRG は、財務諸表作成者、監査人、そして「広範にわたる業界、地理的地域、公的・民間組織」の財務諸表利用者で構成されており、FASB と IASB のボード・メンバーが TRG の会合に出席することになっている。さらに SEC、PCAOB、IOSCO<sup>3</sup>および AICPA の代表者も、会合のオブザーバーとして招かれている。

2015 年 11 月 9 日に開催された TRG の会合における議論の要点は以下の通りである。

- 顧客の選択権
  - 事業体は、顧客との契約における自身の約束の性質を評価して、現在の契約における強制可能な権利および義務が、(1)将来の任意購入を排除するか(重要な権利(material right)が存在する場合を除く)、または(2)将来の行動もしくは事象を基準として支払われる報酬が変動するために、取引価格の測定の不確実性を引き起こすかを決定しなければならない。
  - 相当多額な(substantive)解約ペナルティは、強制可能な権利および義務の証拠となる。しかしながら、事業体は、ペナルティが「相当多額」か否かを決定するためには判断を用いなければならない。
  - 契約においては、法的に強制可能な権利のみを会計処理すべきである。したがって、経済的強制または事業体の排他権に起因する将来の事象は、契約または取引価格の見積りに反映されない。
- 生産開始前の活動
  - 事業体は、生産開始前の活動(preproduction activity)によって商品またはサービスの支配が顧客に移転するか否かの決定に判断を用いなければならない。
  - 新収益基準の発効後は、現在 ASC 605-35 の対象範囲に含まれる生産開始前の活動は、ASC 340-40 に従って会計処理すべきである。
  - 新収益基準の発効後も、ASC 340-10 の適用およびその保持の必要性に関する問題が依然として残る。

- ライセンスの制限および更新
  - TRG は、このトピックに関連する複数の問題に関して更なる明確化を求めた。
  - ライセンスの更新が新たなライセンスを生み出すか否かの評価は、その更新によって追加的な権利が顧客に付与されたか否かに左右される。しかしながら、時間に関連する権利と他の様々な権利（例えば、新たな地理的場所）との差異に関する問題が残されている。
  - ライセンス契約の変更は、商品またはサービスに係る契約の変更と異なる取り扱いをするべきではない。
- 固定賭け率のゲーミング契約
  - 新収益基準の発効に伴い、清算されたゲーミングを、(IFRS のガイダンスが示唆するように、デリバティブ契約として会計処理するのではなく)、収益取引として認識するために現在準拠されている業界固有のガイダンス(ASC 924-605)が廃止される。
  - FASB スタッフは、米国会計基準に準拠して報告する事業体は、ASC 606 のガイダンスの発効後も、固定賭け率のゲーミング契約を引き続き収益取引として会計処理するべきであると提案した。しかしながら、TRG メンバーは明確化を求めた。

**編集者注:**現在のところ、2016年以降 TRG の会合は予定されていない。しかしながらデロイトは、FASB は新収益基準の適用に関して関係者から提起される論点への取り組みに今後も注力すると理解している。さらに、SEC の主任会計官および主任会計官代理は、講演で TRG への支援を表明するとともに、作成者および監査人が、今後 TRG の会合における議論が必要となる論点を引き続き特定および提起する必要性を強調している<sup>4</sup>。デロイトは、TRG が、基準の採用に係る適用段階において問題の議論および関係者の教育に不可欠の場であると引き続き考えており、今後も TRG の会合を通じて関連する論点に取り組もうとする FASB および IASB の努力の継続を支援する。

## トピック 1—追加的な商品・サービスに対する顧客の選択権

**背景:**新収益基準の下では、事業体は、将来の商品またはサービスに対する選択権が、顧客との現行契約に基づく履行義務を発生させるか否かを含め、契約上の権利および義務を決定しなければならない。選択権が重要な権利に該当する場合、事業体は、現行契約の取引価格の一部を重要な権利に配分しなければならない。すなわち、選択権が顧客に重要な権利を提供するものである場合、顧客は、契約に基づき商品またはサービスを購入することにより、実質的に将来の商品またはサービスについて前払いしていることになる<sup>5</sup>。その結果、現行契約について受け取った対価は、将来の商品またはサービスが顧客に移転された時点で認識される。

事業体が重要な権利を識別しない任意購入に関するガイダンスの適用方法の検討にあたり、関係者は、追加的な商品またはサービスを取得する顧客の選択権は、(1)それが行使された時点で発生する別個の契約、または(2)事業体が、(変動対価に関する基準の制限を前提として)、原契約の取引価格に含めるべき対価額を見積もることを要求される変動対価とみなされるか否か、およびそうみなされる場合、それはどの時点かについて疑問を提起した。具体的には以下の3つの論点が提起された。

- **論点 1:**どんな任意購入が変動対価に該当するか、および任意購入はどんな理由で変動対価と異なるか—FASB および IASB スタッフは、この論点に取り組むため、IT の外部委託、取引処理および供給契約に関連する事例を分析した。スタッフは、見解を示すにあたり前置きとして、事業体は、追加的な商品もしくはサービスを購入する選択権または変動対価が契約に含まれるか否かを決定するためには、判断を用いる必要があると述べた。さらにスタッフは、重要な第一歩は、事業体が(1)自身の約束の性質、および(2)各契約当事者の権利または義務を特定することであると指摘した。

<sup>4</sup> 詳しくはデロイトの 2015 年 9 月 25 日付 [journal entry](#) を参照されたい。

<sup>5</sup> ASC 606-10-25-18 および ASC 606-10-55-42。IFRS 第 15 号の paragraph 26 および B40。

さらにスタッフは、任意的な商品またはサービスと変動対価の差異を指摘した。TRG アジェンダ・ペーパー第 48 号によれば、スタッフは以下のように述べた。

- 任意的な商品またはサービスを提供する契約は、(1)購入可能な追加的な商品またはサービスの一定量を選択する現在の権利を事業体の顧客に付与するが(すなわち、現行契約とは別個の購入の決定を構成する選択)、(2)それらの商品またはサービスを提供する現在の義務を事業体に課すことはない。
- これに対し、変動対価を提供する契約では、事業体は、(1)商品またはサービスを顧客に移転する現在の義務を有するが、(2)顧客の行為により、「追加的な区別される商品またはサービスを提供する(または移転される商品もしくはサービスを取り替える)」義務を負っていない。
- **論点2:顧客のみが契約を解約する権利を有する場合における解約権およびペナルティの効果の評価**  
—スタッフはこの論点を次の2つの事例との関連で議論した。(1)各年末時点で解除する権利を顧客に付与する4年間のサービス契約(「契約1」)、および(2)機器と併せて部品を購入する選択権を顧客に付与する契約(「契約2」)。スタッフは、契約1における解約ペナルティ(契約期間を通じて毎年減額される追加的な支払い)、および契約2における解約ペナルティ(機器に関する事前の割引の全額または一部の払戻し)を分析し、いずれの契約でもペナルティは相当多額であると結論付けた。

したがって、スタッフは、当該ペナルティを行使可能な権利および義務の証拠として捉えた。そして、この証拠に基づき、(1)契約1の期間は4年であり、(2)契約2では、ペナルティにより実質的に最低購入義務が生じていることから、当該契約における取引価格の一部を部品に配分すべきである、と結論付けた。すなわち、スタッフは、両当事者または顧客のみが契約を解除する能力を有するか否かにかかわらず、各契約における相当多額なペナルティは、行使可能な権利および義務の証拠になると考えた。さらにスタッフは、この解約ペナルティが、重要な権利を生み出す選択権に相当するという代替的な見解を退けた。

- **論点3:任意購入はどの時点で別個の履行義務とみなされるか**—TRG アジェンダ・ペーパー第48号によれば、スタッフは2つの見解(見解Aおよび見解B)に着目した。見解Aの支持者は、商品またはサービスの選択権は、他の契約上の権利および義務と同様、法的に強制可能(すなわち、ASC 606-10-25-2(IFRS第15号パラグラフ10)で議論されているように、「法律の問題として」強制可能)でなければならない、と主張する。見解Bの支持者は、「法的な選択権が実質的に、契約において約束された商品またはサービスに該当するか否かの決定には判断を要求される」と考える。見解Bの下では、事業体は、任意購入が現行契約の取引価格に反映されるべきか否かを評価する際、経済的強制、契約の排他性(すなわち、顧客が他の仕入先から商品またはサービスを入手できるか否か)、およびその他の状況を考慮することになる。

スタッフは、新収益基準は事業体に対して、顧客と締結する将来の契約の取引価格を見積もることを要求していない(ただし、重要な権利に該当する、将来の商品およびサービスに関わる法的に強制可能な権利または選択権が存在する場合を除く)ことを考慮すれば、見解Aが基準と整合していると考えた。

詳しくは [TRG アジェンダ・ペーパー第48号](#)を参照されたい。

**要約:**TRG メンバーは、顧客との現行契約における将来の購入を見積もることを要求されるか否か、および要求される場合それはどの時点か、という論点について議論した。そして、新収益基準は事業体に対して、顧客と締結する将来の契約の取引価格を見積もることを要求していないとするスタッフの見解を踏襲した。さらに TRG メンバーは、TRG アジェンダ・ペーパー第48号に示された枠組みに概ね同意した。この枠組みの下では、事業体は、(将来の契約ではなく)現在の契約における強制可能な権利および義務の注意深い評価を含め、顧客との契約における自身の約束の性質に関する評価を実行する。すなわち、(1)顧客の選択権と、(2)変動対価として会計処理される不確実性の間には区別がある。顧客の選択権は、現在の契約に組み込まれていない、顧客の別

<sup>6</sup> 2014年10月の会合において、TRGは類似した論点について議論した。しかしながら、その議論では、両当事者が契約を解約する一方かつ強制可能な権利を有するものの、解約当事者は解約について相手方当事者に補償することを要求される状況が中心的に取り扱われた。詳しくはデロイトの2014年10月付 [TRG Snapshot](#) 参照。

個の行動(すなわち、選択権の行使に関する顧客の意思決定)に基づいている。選択権が重要な権利である場合を除き、かかる選択権は現在の契約の会計処理に反映されない。事業体が、現在の契約に基づき顧客の追加的な意思決定なしに商品またはサービスを提供する強制可能な権利および義務を有する場合、不確実性は変動対価として会計処理される。TRG はまた、契約における強制可能な権利および義務は、事業体が契約に基づく法的な権利および義務を有するものに限定され、経済的またはその他のペナルティ(例えば、将来提供物が発生する可能性を高めることのある(1)経済的強制、または(2)事業体が商品もしくはサービスの唯一の提供者であることによる排他性)は考慮に入れない、とする論点 3 に関するスタッフの見解にも概ね同意した。

また TRG は、相当多額の解約ペナルティは、契約期間全体を通じて強制可能な権利および義務の証拠となる(例えば、契約期間の長さを定義する)という、論点 2 に関するスタッフの見解にも概ね同意した<sup>7</sup>。しかしながら、特に、一部の TRG メンバーが、スタッフの事例に示されたペナルティは相当多額であると断定できないとしたことから、何が相当多額なペナルティに該当するかに関して相当の議論がなされた。TRG は、「相当多額」の定義を試みる代わりに、事業体は、この用語を解釈する際、重要な判断を用いる必要があるとすることに一致した。その結果、事業体は判断にあたり、顧客がどの程度頻繁にペナルティを課せられることを選択したかに関するデータなどの情報を利用できる可能性があるとして TRG メンバーは示唆した。例えば、顧客が頻繁にペナルティを支払って契約を解除している場合、そのペナルティは相当多額ではないことを示唆する可能性が極めて高い。

さらに、重要な権利および相当多額なペナルティを識別するための閾値を比較した議論も行われた。一部の TRG メンバーおよびボード・メンバーは、一般的に言って、相当多額なペナルティを識別するための閾値は、重要な権利を識別するための閾値よりも高くすべきであると述べた。

## トピック 2—生産開始前の活動

**背景:** ASU 2014-09<sup>8</sup>(IFRS 第 15 号)では、事業体の生産開始前の活動(preproduction activity)に関連するコストを含む、他のコーディフィケーションのトピックの範囲に含まれない履行コスト(fulfillment cost)に関する新たなガイダンスが作成されている。新収益基準の「結論の基礎」では、両審議会はかかるコスト・ガイダンスの策定にあたり、コストの会計処理を包括的に見直す意図はなかったことが示唆されている。むしろ両審議会は以下のことを目指していた。

- 廃止された収益(および特定の契約コスト)ガイダンスの消失から発生するギャップを埋めること
- 特定のコスト・ガイダンスの適用における整合性を改善すること
- 米国会計基準と IFRS 間のコンバージェンスを促進すること

しかしながら、様々な業界の関係者は、生産開始前の活動を評価する際に新たなコスト・ガイダンスを適用すべき方法に関する問題を提起した。そこには、そのガイダンスの対象範囲(すなわち、当該ガイダンスが適用されるコスト)に関連する問題が含まれていた。特に、関係者は以下のような問題を問いかけた。

- **問題 1: 事業体は、生産開始前の活動が約束された商品またはサービスか否かをどのように評価すべきか**—一部の関係者は、特定の生産開始前の活動が顧客との契約において約束された商品またはサービスに該当するかという問題を提起した。それは、かかる決定が収益認識の時期に影響を与える可能性があるからである。FASB および IASB スタッフは、新収益基準の要件および従来の TRG の会合における議論<sup>9</sup>に一致する形で、事業体はまず顧客に対する自身の約束の性質を評価すべきであり、そうする際、生産開始前の活動が約束された商品もしくはサービスまたは履行活動のいずれであるかを検討すべきであると述べた。スタッフは、生産開始前の活動が約束された商品またはサービスに該当するか否かの決定が困難である場合があることを認めながらも、事業体は、生産開始前の活動によって商品またはサービスの支配が顧客に移転したか否かを評価すべきであると指摘した。さらにスタッフは、事業体が一定期間にわたり商品またはサービスの支配を移転したか否かを決定するための規準<sup>10</sup>

<sup>7</sup> ある FASB スタッフ・メンバーは、TRG アジェンダ・ペーパー第 48 号の論点 2 は TRG アジェンダ・ペーパー第 10 号と併せて読むべきであると TRG メンバーに指摘した。

<sup>8</sup> FASB 会計基準アップデート第 2014-09 号「顧客との契約から生じる収益」

<sup>9</sup> 2015 年 1 月の TRG の会合で議論された TRG アジェンダ・ペーパー第 12 号参照

<sup>10</sup> ASC 606-10-25-27 (IFRS 第 15 号パラグラフ 35)において議論



が、この評価に有用である可能性を示唆した。例えば、事業体は、生産開始前の活動によって商品またはサービスの支配が一定期間にわたり顧客に移転されると決定した場合、履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定に生産開始前の活動を含めるべきである。

- *問題 2: 米国会計基準に準拠して報告する事業体は、現在 ASC 340-10 のガイダンスに従って会計処理されている生産開始前の活動をどのように会計処理すべきか*—米国会計基準に準拠して報告している一部の関係者は、長期的な供給契約に携わっているが、現在 ASC 340-10 に基づいて会計処理している生産開始前の活動を資本化すべきかそれとも費用化すべきかに関する評価が、ASU 2014-09 のコスト・ガイダンスによって変更されることへの懸念を表明した。FASB スタッフは、生産開始前の活動で発生したコストを資本化するか費用化するか決定に係る分析は、生産開始前の活動が契約において約束された商品またはサービスに該当するか否かの評価とは別個（すなわち、上記質問 1 で議論した分析とは別個）のものであると指摘した。したがって、ASC 340-10 のガイダンスは新収益基準によって変更されることはないため、現在 ASC 340-10 に準拠して生産開始前の活動を会計処理している事業体は、新収益基準の発効後も引き続きそうすべきであると FASB スタッフは考えている。
- *問題 3: 従来 ASC 605-35 の対象範囲に含まれていた契約に係る生産開始前の活動は、ASC 340-10 または ASC 340-40 のいずれの対象範囲内にあるとみなされるか*—米国会計基準に準拠して報告する一部の関係者は、現在 ASC 340-10 ではなく ASC 605-35 に基づいて会計処理されている、契約の履行において発生する生産開始前の活動の会計処理について疑問を提起した。FASB スタッフは、新収益基準の発効後は、現在 ASC 605-35 の対象範囲に含まれる契約に関連する生産開始前の活動は、ASC 340-40 に従って会計処理すべきであると指摘した。その理由は、(1)新収益基準が ASC 605-35（およびそれに関連するコスト・ガイダンス）に取って代わるが、(2)ASC 340-10 は現在、当該契約に関連するコストに関するガイダンスを提供していないためである。

詳しくは [TRG アジェンダ・ペーパー第 46 号](#)を参照されたい。

**要約:** 議論された論点の各々について、TRG メンバーは、スタッフの分析に概ね同意したが、一定の状況では、生産開始前の活動によって商品またはサービスの支配が顧客に移転されるか否かの決定が事業体にとって困難であることを認めた。そのため、事業体は、そうした決定に判断を用いることが必要となり、ある程度実務に多様性が生じる可能性がある。さらに、米国の TRG メンバーの指摘によれば、ASC 340-10 を適用すべきか否か、および適用する場合、その方法に関連する適用上の問題は、そのガイダンスが(1)削除されるか、または(2)新収益基準の支配の原則に整合する仕方ですそれを適用する方法を企業が理解できるように明確化された場合、解決されると思われる。

## トピック 3—ライセンスの制限および更新に関連する特定の適用上の論点

**背景:** 新収益基準には、知的財産 (IP) のライセンスが IP の使用权 (一時点における収益の認識を引き起こす) または IP のアクセス権 (一定期間にわたる収益認識を引き起こす) のいずれであるかに関する評価ガイダンスが含まれている。さらに、FASB は ASU 2014-09<sup>11</sup> において当該ガイダンスの明確化を提案し、IASB は IFRS 第 15 号に関する「結論の基礎」の改訂を提案した。提案されている改訂 (当該ガイダンスの変更よりも明確化を意図している) にもかかわらず、関係者は一時点のライセンスに関連して以下の論点を指摘した。

- **論点 1: 時間ベースの使用权 (一時点の) ライセンスの更新**—この論点の議論において、FASB および IASB スタッフは、顧客が 3 年間の一時点のライセンスを満了の 6 カ月前に更新する事例を挙げた。関係者は、この延長をどの時点で認識するのが適切か、具体的には以下の見解のどれが正しいのかについて疑問を提起した。
  - 見解 A によれば、更新ライセンスから発生する収益は、更新期間の開始時点 (すなわち、3 年間の当初ライセンスが終了した時点、具体的には 4 年目における更新期間の開始時点) で認識する<sup>12</sup>。
  - 見解 B によれば、当該収益は更新ライセンスについて合意された時点で (すなわち、当初ライセンス満了の 6 カ月前に) 認識する。

この事例において議論された契約に関して、スタッフは、見解 B に従って収益を認識すべきであるとの考えを示した。その理由は、顧客は (1) いかなる追加的な権利も受け取っておらず、(2) すでにライセンスの支配を取得しているからである。すなわち、この期間延長は、すでに顧客に移転されたライセンスの属性の変更に相当する。

- **論点 2: 契約中の区別される権利**—この論点の検討にあたり、スタッフは、対象 IP の使用に対する制限を含む複数年の一時点のライセンスの 2 事例を挙げた (第 1 の事例では地理的制限、第 2 の事例では製品の種類の制限)。それぞれの事例で、顧客は、ライセンス期間内の所定期間経過後に限り対象 IP の使用を拡大することを認められる。スタッフはこの制限からの解放を「スタガード権利 (staggered right)」と呼んだ。一部の関係者の見方によれば、どちらの事例でも、事業体は、ライセンス期間の開始時点で対象 IP を提供する責任のみを負っており、両事例で挙げられた制限は新収益基準の下では考慮すべきではない属性に相当することから、単一のライセンスが存在する (見解 A)。別の関係者の見方によれば、両事例のいずれにおいても、事後的に追加的な権利が顧客に委譲されることが主な理由で、2 つの区別されるライセンスが存在する (見解 B)。

スタッフは見解 B に同意した (すなわち、「事後的に発生する権利は…当初時点で [顧客] に発生する権利とは…区別される」ことから、各事例の顧客は複数のライセンスを付与される、と結論付けた)。スタッフは、見解 A を裏付けるために引用されたガイダンス (ASC 606-10-55-64 および IFRS 第 15 号パラグラフ B62) は、見解 B を裏付けるガイダンス (ASC 606-10-55-63 および IFRS 第 15 号パラグラフ B61) を回避することを意図したものではないと指摘した。

- **論点 3: 変更を通じて追加される区別される権利**—スタッフは、論点 3 の分析を開始するにあたり、論点 2 の議論で使用した事例の修正版に言及した。この修正された事例では、顧客による IP 使用の拡大は、当初ライセンス契約に含まれておらず、当初契約の変更起因するものだった。さらに、この変更は、新収益基準における契約の結合の要件を充足していなかった。

スタッフは、事業体が修正された事例の変更をどのように会計処理するかに関して 3 つの見解 (見解 A、B および C) に着目した。見解 A の支持者の見方によれば、この変更は「単一の当初ライセンス」に対してなされたものであることから、(1) 権利を追加するための変更が、顧客が当初契約における権利から便益を得ることを開始した後になされ、かつ (2) 事業体が追加的な IP を顧客に提供することを要求されない場合、当該変更が行われた日に収益を認識する。こうした結論の根拠は、「ライセンサーは更なる履行義務を負わない」ということにある。これに対し、見解 B の支持者の見方によれば、この変更は新

<sup>11</sup> 詳しくはデロイトの 2015 年 10 月 8 日付 [journal entry](#) および 2015 年 5 月 13 日付 [Heads Up](#) を参照されたい。

<sup>12</sup> この見解の根拠は、次のように定める ASC 606-10-55-63 (IFRS 第 15 号パラグラフ B61) にある。「事業体の知的財産を使用する権利を提供するライセンスに係る収益は、顧客が当該ライセンスを使用し、その便益を得ることが可能になる期間の開始前に認識することはできない」

たな契約または履行義務を生み出すため、ライセンサーは、顧客が追加的な権利から便益を得る場合に限り、当該権利に係る収益を認識する。

見解 C は、スタッフが新収益基準に最も整合しているとみなしたものである。この見解の下では、事業体は他のいかなる契約変更にも適用される方法により、この契約変更を評価し会計処理する。したがって、TRG アジェンダ・ペーパー第 45 号に定められるように、「区別される権利の増分がその独立販売価格 (standalone selling price) で価格設定される場合、事業体は、[ASC] 606-10-25-12[IFRS 第 15 号パラグラフ 20]における「新契約」の変更に関するガイダンスを適用する。[これに対し]、区別される権利の増分がその独立販売価格に見合った価格を設定されない[場合は]、事業体は、[ASC] 606-10-25-13(a)[IFRS 第 15 号パラグラフ 21(a)]における変更のガイダンスを適用する。

- 論点 4: ソフトウェアの追加コピーを購入または使用する顧客の選択権の会計処理—この論点の議論において、スタッフは 3 事例の一時点のライセンス契約に言及した。これらの事例で、顧客は、(1)所定の数の従業員を対象とするソフトウェアの権利、および(2)ユーザー1人当たり料金に基づいて後日さらに従業員を追加する選択権について固定料金を支払う。スタッフは、追加的なユーザーの会計処理方法に関して 3 つの有力な見解(見解 A、B および C)に着目した。
  - 見解 A によれば、追加的なソフトウェアの権利は使用権(または一時点)のライセンスであることから、事業体は、その権利を取得する選択権を、追加的な商品を購入する選択権と類似した方法で取り扱う。したがって、事業体は、その選択権が顧客に重要な権利を付与するものか否かを評価する。付与する場合、事業体は、取引価格の一部をその選択権に配分し、選択権が行使されるか失効する時点で関連する収益を認識する。
  - 見解 B によれば、追加的な権利は、ソフトウェアの特性または機能を変更せず、顧客がすでに支配している使用の数量のみに影響を与えるものであることから、ソフトウェアの使用量の増分と捉えられる。したがって、見解 B の支持者は、使用量ベースまたは売上ベースのロイヤリティに関する新収益基準のガイダンスに従って(すなわち、変動対価として)追加的な使用量を会計処理する。
  - 見解 C の支持者は、3 事例の 1 つには見解 A を、残り 2 つには見解 B を適用するアプローチをとる。

議論された事例については、スタッフは見解 A を支持した。これは、契約中の選択権が重要な権利に該当するか否かの評価を省略する根拠は、新収益基準に存在しないと考えられるためである。スタッフは、見解 C は新収益基準に整合しないとしてこれを退けた。スタッフは見解 B も退けたものの、見解 B に従った場合、新収益基準の下で本来要求される追加的な評価の実行が不要となるため、米国会計基準に基づいて報告しているソフトウェア事業体の一部は、見解 B を選好する可能性のあることを認めた(米国会計基準のガイダンスは現在、すでに提供されたソフトウェアに対する追加的な権利が、重要ではないとはいえない(more than insignificant)割引に該当するか否かの評価をソフトウェア事業体が省略することを認めているが、新基準はそのガイダンスに取って代わる)。

詳しくは [TRG アジェンダ・ペーパー第 45 号](#)を参照されたい。

**要約:** 新収益基準のガイダンスおよび両審議会が提案した同基準の改訂のいずれにも矛盾が見いだされたことから、一部の関係者は、ライセンスが単一のライセンスの特徴から区別される(すなわち、別個のライセンスである)か否かを定義する権利として、ライセンスの特性を取り扱うべき条件について疑問を提起した、と TRG メンバーは指摘した。

TRG メンバーは、事業体が、(単一の契約または契約変更のいずれによるかを問わず)、単一の IP ライセンスまたは複数のライセンスのいずれを顧客に提供したかの評価は、事業体が追加的な権利(すなわち、新たなまたは拡大された権利)を顧客に付与したか否かに左右される、とするスタッフの見解に概ね同意した。しかしながら TRG は、論点 1 における時間ベースの制限が、論点 2 における地理的制限または製品の制限と異なる取り扱いをされる根拠を概ね支持しなかった、または理解できなかった。すなわち、多くの TRG メンバーは、期間の延長(すなわち、契約更新による)を、顧客に対する追加的な権利の付与として捉え、事業体がすでに顧客に提供し、顧客が現在便益を得ているライセンスに基づく同一の権利の継続的な使用とは捉えなかった。

ある TRG メンバーは、時間が異なる捉え方をされる理由の 1 つは、ライセンスが対象 IP に対する使用権またはアクセス権のいずれを顧客に付与するのにかに関する評価を新収益基準が要求していることにありと指摘した。実際、時間は当初の評価では考慮されるが、ライセンスが使用権(すなわち、一時点)のライセンスであると事業体が結論付けた後は、もはや考慮されなくなる(すなわち、その後は、契約を定義する権利ではなく属性とされる)。

さらに SEC のオブザーバーは、論点 1 における時間的制限に関するスタッフの見解は、別の相手方との類似した契約に関して矛盾した結果を引き起こすことについて懸念を表明した。すなわち、論点 1 におけるスタッフの見解によれば、事業体は、現在の顧客との契約が更新された日(例えば、20X3 年 6 月 30 日)に収益を認識する。しかしながら、その事業体が更新された契約と同じ条件の契約を新たな顧客と締結したとすれば、新契約の発効時点(例えば、20X4 年 1 月 1 日)までは収益の認識を禁止されるであろう。

TRG メンバーは、ライセンス契約の変更は商品またはサービスに係る契約の変更と異なる取り扱いをするべきではないとする、論点 3 に関するスタッフの見解に概ね同意した。したがって、事業体は契約変更に関する新収益基準のガイダンスに従うべきである。論点 4 に関しては、ソフトウェアの追加的なコピーを顧客の選択権または使用量ベースのロイヤルティのいずれとして会計処理すべきかについて見解が分かれた。しかしながら、見解 C については、スタッフの見解と同様、それを退けた。

このトピックについては、複数の論点に関して TRG メンバーの間で全般的な一致がみられなかったため、TRG は更なる明確化を求めた。

## トピック 4ー固定賭け率のゲーミング契約(Fixed-Odds Wagering Contract)は収益取引か、それともデリバティブ取引か

**背景:** 固定賭け率のゲーミングは、カジノ産業の事業体を相手に賭けを行う時にゲーミング活動<sup>13</sup>で勝つ賭け率を通常知っている賭け手(すなわち、顧客)が行うゲーミングである。現行の米国会計基準の下では、ASC 924-605 に含まれる業界固有のガイダンスにより、かかる取引は一般に、ゲーミングが清算された時点で収益として認識されることが示唆される。しかしながら、新収益基準が発効すると、それに伴い ASC 924-605 のガイダンスは廃止される一方、新収益基準は、ASC 815 に基づきデリバティブとして会計処理されている契約には適用されない。また関係者は、2007 年に国際財務報告解釈指針委員会(IFRIC)が議論した論点に言及した。この論点に関して、IFRIC は、固定賭け率のゲーミング契約は IAS 第 39 号<sup>14</sup>(または、事業体が IFRS 第 9 号<sup>15</sup>の採用を要求される場合は同基準)に基づきデリバティブとして会計処理すべきであるとする結論を下した。近々予定される ASC 924-605 の廃止および 2007 年の IFRIC の解釈という要因が重なって、米国会計基準に準拠して報告する関係者は、固定賭け率のゲーミングを収益取引として(すなわち、新収益基準に従い、支配が移転された時点で、または移転されるにつれて)会計処理すべきか、またはデリバティブとして(すなわち、各報告期間に純利益を通じて公正価値の調整として)会計処理すべきかという疑問を提起した。

FASB スタッフは、FASB は、米国会計基準に準拠して報告する事業体が新収益基準の採用後に固定賭け率のゲーミングを会計処理する方法を変更することは意図していない、とする考えを示した。すなわち、FASB スタッフは、米国会計基準に準拠して報告する事業体は固定賭け率のゲーミング契約を引き続き収益取引として会計処

<sup>13</sup> 広く行われているゲーミング活動には、テーブルゲーム、スロットマシン、キーノ、ビンゴならびにレースおよびスポーツのゲーミングが含まれる。

<sup>14</sup> IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」

<sup>15</sup> IFRS 第 9 号「金融商品」



理することを、FASB は意図していると考えている。一方、FASB スタッフは TRG アジェンダ・ペーパー第 47 号においてさらに次のように示唆した。「固定賭け率のゲーミング契約が新収益基準の対象範囲から除外された場合、それらの契約はデリバティブとして会計処理される可能性が高い」<sup>16</sup>

詳しくは [TRG アジェンダ・ペーパー第 47 号](#)を参照されたい。

**要約:**米国の TRG メンバーの多くは、新収益基準の発効後も、事業体は固定賭け率のゲーミング契約を引き続き収益取引として会計処理すべきであるとする FASB スタッフの見解に反対しなかった。しかしながら、TRG メンバーは、新収益基準の現在の文言がこのスタッフの見解を裏付けていないことへの懸念を表明した。そのため TRG メンバーは、FASB が、(1)(かかる契約を ASC 815 の対象範囲から除外することにより)、かかる契約を ASC 606 の対象範囲に含めるために技術的訂正を通じて自身の意図を明確化するか、あるいは(2)FASB の目的が、事業体に対して固定賭け率のゲーミング契約を ASC 815 に基づいて会計処理することを要求することにあるか否かをさらに評価することを提言した。さらに、一部の TRG メンバーは、固定賭け率のゲーミング契約が ASC 815 に定めるデリバティブの定義を充足するか否か、(したがって、ASC 815 に基づいて会計処理すべきか否か)について疑問を提起した。TRG メンバーは FASB に対して、固定賭け率のゲーミング契約がであるか否かを審議する方向に進もうとする場合、このトピックを一般に公表して、影響を受ける事業体に対するアウトリーチを実施することを要請した。

<sup>16</sup> TRG アジェンダ・ペーパー第 47 号に要約されているように、IASB スタッフは、IFRS に準拠して報告する事業体の場合、固定賭け率のゲーミング契約は、IFRS 第 9 号または IAS 第 39 号に定める金融商品の定義を充足する限り、新収益基準の対象範囲に入ることはない、と引き続き考えている。

## 登録

デロイトのナショナル・オフィスが発行する TRG Snapshot 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。

## 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務戦略を提供するものです。以下のトピックに関して「財務責任者」シリーズのウェブキャストの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
- 税務目的の財務報告
- 取引およびビジネス・イベント
- 企業価値の強化
- ガバナンスと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便利で柔軟な方法も提供します。次回のウェブキャストにつきましては、以下のウェブサイトをご覧ください、Dbriefs にご登録ください。 [www.deloitte.com/us/dbriefs](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: 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。また、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」をお送りします。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](http://www.deloitte.com/us/techlibrary) をご覧ください。

また、会計に関するニュース、情報、**米国 GAAP** に重点を置いた出版物を提供する無料のウェブサイト「US GAAP Plus」もご覧下さい。FASB の活動に関する記事や FASB 会計基準コーディフィケーション™ のアップデートのほか、PCAOB、AICPA、SEC、IASB、IFRS 解釈委員会などの他の米国内および国際的な基準設定機関と監督当局の動向を掲載しています。ぜひ、ご利用ください。

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、税理士法人トーマツおよび 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 8,500 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](http://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 220,000 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](http://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。個別の事業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な事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

© 2015. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.