

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。

TRG Snapshot

収益基準の適用上の問題に関する現時点までの議論のまとめ

ジョー・ディレオ、エリック・ナチェル、アンドリュー・ウォレン
デロイト&トウシュLLP

目次

- はじめに
- 発効日
- 対象
- ステップ1—顧客との契約の識別
- ステップ2—履行義務の識別
- ステップ3—取引価格の決定
- ステップ4—取引価格の配分
- ステップ5—収益の認識
- 本人か代理人かの検証
- 契約資産および契約負債
- 付録—収益基準の適用上の問題の時系列リスト

はじめに

2014年5月にFASBとIASBの新収益基準が公表—FASBはASU 2014-09¹として(主にASC 606²に体系化)、IASBはIFRS第15号³として公表—されて以来、両審議会は基準の適用に関連する問題の識別に取り組んできた。両審議会の収益認識に関する共同のTransition Resource Group(TRG)は、このプロセスの欠かせない一部となっている。FASBのウェブサイトにおいて言及されているように、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の会合に出席してきた。さらに、SEC、PCAOB、IOSCO⁴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。

TRGは、ガイダンスを公表するのではなく、基準の適用についてフィードバックを提供するために創設されたものであり、関係者から提起された問題点に対処する上で重要な役割を果たしている。これまで開催された6回の会合において、TRGは40近い適用上の問題に対処した。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に支援してきた。

2016年1月21日、IASBは新収益基準の明確化に関連する意思決定プロセスを終了し、IFRSの関係者のためにこれ以上のTRG会合を予定に組み入れることは計画していないと発表した。しかし、FASBは引き続き適用上の問題に対処することにしており、2016年に3回のTRG会合を予定している。TRGの使命を支援するために、SECスタッフは最近、新収益基準の適用についてコメントした⁵。その内容には、TRGに関する以下の重要な点が含まれていた。

- 関係者の適用上の問題を把握し、分析し、公開の場で議論するというTRGの目的は、引き続き意義がある(すなわち、新収益基準のより一貫性のある適用を促進する仕組みとして)。
- IASBは今後TRGの会合に参加しないが、TRG会合の参加者はグローバルな視点から物事を見る準備をしておくべきである。
- SECスタッフはTRG会合に出席し、会合での議論を、米国国内および外国登録企業の収益認識方針が適切かどうかを評価するための基礎として利用する。したがって登録企業は、収益認識に係る妥当な会計方針の策定において、TRGの議論と議事録(基準設定機関のウェブサイトで公開されている)を注視し、考慮に入れるべきである

¹ 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」

² 参照している FASB 会計基準コディフィケーション(ASC)のタイトルについては、デロイトの「FASB 会計基準コディフィケーションのトピックとサブトピックのタイトル」を参照。

³ IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」

⁴ 証券監督者国際機構

⁵ SECの主任会計官室のウェズリー・ブリッカー主任会計官代理は、第43回年次証券規制協会(ノースウェスタン・ブリッツカー法律大学院主催)において、新収益基準の適用に言及した。

- SEC スタッフは、米国国内および外国の登録企業に対し、TRG の議論(すなわち、その中で全般的な合意が成立し、会合の議事録に文書化されたもの)と一致しない会計方針を選択することを見込んでいる場合、OCA と協議することを強く勧めている。

今回の TRG Snapshot は、現在までに TRG によって議論された論点を、新収益基準における構成と一致するようにトピックごとにまとめて要約している。末尾の付録は、これらの論点を時系列に沿って列挙し、追加情報へのリンクを記載している。

発効日および移行

新収益基準の発効日の延期

FASB は 2015 年 8 月、新収益基準の発効日を 1 年間延期し、限定的に早期適用を認める ASU 2015-14⁶ を公表した。具体的には、ASU 2015-14 は、米国会計基準に基づき報告する事業体に対して以下のガイダンスを提供している。

- 公開事業体—新収益基準は、2017 年 12 月 16 日以降に開始する年次報告期間(当該期間中の期中報告期間を含む)から発効する。早期適用は、ASU 2014-09 の当初の発効日から(すなわち、2016 年 12 月 16 日以降に開始する年次報告期間と当該年次報告期間内の期中報告期間)認められる。
- 非公開事業体—新収益基準は、2018 年 12 月 16 日以降に開始する年次報告期間および 2019 年 12 月 16 日以降に開始する年次報告期間内の期中報告期間から発効する。それに加えて、非公開事業体は、以下の期間から新収益基準を早期適用することを選択できる。
 - 2016 年 12 月 16 日以降に開始する年次報告期間およびその期中報告期間
 - 2016 年 12 月 16 日以降に開始する年次報告期間、および新収益基準を適用開始した年次報告期間から 1 年後に開始する年次報告期間内の期中期間

移行時の契約変更(2015 年 1 月の TRG 会合)

ASC 606 を適用するためには、事業体は選択した移行方法によって定められた期間について、契約変更の影響を会計処理する必要がある。しかし、一部の事業体にとっては、顧客との契約が大量にあって期間が長く、頻繁に変更されることから、適用開始日より前の契約変更に関する会計処理は、実行不能(impracticable)⁸ ではないとしても困難である。したがって、関係者は、新収益ガイダンスに実務上の便宜を追加すべきとの見解を表明した。

TRG メンバーは、実務上の便宜が有益になるということで概ね合意し、FASB スタッフは 2015 年 1 月の TRG 会合において、FASB がそのような実務上の便宜を検討していると述べた。

編集者注: FASB は 2015 年 9 月 30 日、事業体が ASC 606 のガイダンスに従って表示されている最も早い期間の期首時点の変更された契約におけるすべての充足された履行義務および充足されていない履行義務に基づいて取引価格を決定し、配分することを認める実務上の便宜を追加する ASU 案を公表した。この実務上の便宜を考慮すると、事業体は、ASC 606 への移行時に個々の契約変更を考慮することを要求されない。この ASU 案に関する追加情報は、デロイトの 2015 年 10 月 2 日付 [Heads Up](#) を参照されたい。

⁶ FASB 会計基準アップデート第 2015-14 号「顧客との契約から生じる収益(トピック 606):適用日の延期」

⁷ 公開企業体、特定の非営利団体および特定の従業員給付制度

⁸ (1) ASU 250 および(2) IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」における用法による。

移行時に完了している契約(2015年7月のTRG会合)

修正遡及アプローチに基づく移行方法の下では、事業体は、適用開始日時点で完了していない契約についてのみ新収益基準を適用する。新収益基準によれば、事業体が現行会計基準に従って識別された商品またはサービスのすべての移転した場合に契約が完了したとみなされる。これを踏まえて、(1) 修正遡及法に基づく移行ガイダンスを適用する際、どの時点で契約が完了したとみなされるか、(2) 新収益基準の適用後に完了した契約をどのように会計処理するかについて、関係者から疑問が提起された⁹。

TRG メンバーは、実務上の便宜、またはガイダンスのさらなる明確化が有益であるということで概ね合意した。

編集者注: FASB は 2015 年 9 月 30 日、新収益基準を改訂して、移行上、完了している契約とは、収益の全部(または実質的に全部)が同基準の適用開始日前に旧会計基準に基づき認識された契約であることを明確にする ASU 案を公表した。この ASU 案に関する詳細は、デロイトの 2015 年 10 月 2 日付 *Heads Up* を参照されたい。

対象範囲

生産開始前の活動(2015年11月のTRG会合)

新収益基準では、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

以下に、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)に関連する疑問を含め、事業体が生産開始前の活動を評価する際にどのように新たなコスト・ガイダンスを適用すべきかという問題に関連する3つの論点をめぐる TRG の議論を要約する。

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の評価

TRG は、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またはサービスに該当する(すなわち、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する)か、それとも履行活動に該当するかを評価すべきであるということで概ね合意した。さらに、この評価においては、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¹⁰が有用である可能性がある。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。

事業体は、特定の生産開始前のコストを引き続き ASC 340-10 に準拠して会計処理すべきか否か

米国の TRG メンバーは、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いうことで合意した。

⁹ これらの論点は主に米国会計基準に関係するものの、IFRS の下でも類似した論点が生じる可能性があることが指摘された。

¹⁰ ASC 606-10-25-27 (IFRS 第 15 号の paragraph 35) において議論

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コストは ASC 340-10 と ASC 340-40 のいずれの対象範囲に含まれるのか

米国の TRG メンバーは、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。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べて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。

編集者注: FASB は、2016 年 1 月 20 日に開催した会合において、新収益基準に対する特定の技術的訂正について議論し、長期供給契約に関連する生産開始前のコストの会計処理に関する ASC 340-10 のガイダンスを削除することで暫定的に合意した。事業体は、かかるコストを ASC 340-10 に従って会計処理する代わりに、それらのコストを ASC 340-40 に従って会計処理することになる。

銀行が発行したクレジット・カードに関連する手数料およびリワード・プログラム(2015 年 7 月の TRG 会合)

銀行は、自らが発行したクレジット・カードに関連する手数料およびリワード・プログラムを ASC 310 に準拠して会計処理しているため、かかる手数料およびプログラムが ASC 606 と ASC 310 のいずれの対象範囲に含まれるのかという疑問が生じている。

米国の TRG メンバーは、FASB スタッフの以下の所見および結論に概ね同意した。

- FASB スタッフは、クレジット・カードの手数料は信用貸付活動に関連している(すなわち、融資組成手数料に類似している)ため、現在そのすべてが ASC 310 に準拠して会計処理されていると指摘した。スタッフはまた、新収益基準は ASC 310 に対する間接的な改訂は含まないと指摘した。したがって、スタッフによれば、事業体は、クレジット・カード手数料と交換されるサービスを ASC 606 ではなく引き続き ASC 310 に準拠して会計処理することになる。しかしながら、事業体は乱用防止策として、クレジット・カードの発行が契約にとって副次的と思われる場合(例えば、(1) 自動車または(2) 資産管理サービスの移転に関連してカードが発行される場合)、クレジット・カードの手数料およびサービスを ASC 606 に準拠して会計処理すべきか否かを評価する必要がある、とスタッフは指摘した。
- FASB スタッフは、クレジット・カード取決めが ASC 310 の対象範囲に入るという結論を事業体が下した場合には、それに関連するリワード・プログラムも ASC 310 の対象範囲に入ると示唆した。

TRG メンバーはまた、ASC 310 と IFRS 第 9 号¹¹⁾の差異により、米国会計基準に基づく結果は IFRS に基づく結果とは異なる可能性があるとして指摘した。

¹¹⁾ IFRS 第 9 号「金融商品」

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(2015年11月のTRG会合)

新収益基準によってASC 924-605のガイダンスが廃止されることや、国際財務報告解釈指針委員会(IFRIC)によって公表された解釈指針¹²を受けて、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¹³契約を収益取引として(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、それともASC 815に準拠してデリバティブとして(すなわち、各報告期間に純損益を通じて公正価値で)会計処理すべきかという疑問を提起している。

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ってかかる契約をASC 606の対象範囲に含める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。

編集者注:FASBは、2016年1月20日に開催した会合で、新収益ガイダンスに対する特定の技術的訂正について議論した。FASBは、固定賭け率のゲーミング契約がASC 606の対象範囲に含まれる収益契約に該当することを明確にする新たなサブトピック(ASC 924-815「エンターテインメント・カジノ:デリバティブとヘッジ」)を追加することによって、固定賭け率のゲーミング契約に対するデリバティブ・ガイダンスの対象範囲除外をASC 924に含めることで暫定的に合意した。

寄付は新収益基準の対象範囲に入るか(2015年3月のTRG会合)

寄付(contribution)¹⁴は、新収益基準の対象範囲から明示的に除外されてはいない¹⁵。そのため、一部の関係者は、寄付が同基準の対象範囲に入るかどうかについて疑問を提起した。FASBスタッフは、寄付は非相互的な移転である(すなわち、顧客への商品またはサービスの移転を伴わない)ことから、この新基準の対象範囲外であるとの見方を示した。

米国のTRGメンバーは、非相互的な寄付は新収益基準の対象範囲に入らないということで概ね合意した。しかしながら、非営利事業体が寄付の一部または全部を対価として商品またはサービスを移転した場合(すなわち、相互的移転の場合)、かかる相互的移転はASC 606に基づいて会計処理されるべきである、とTRGメンバーは指摘した。米国のTRGメンバーはまた、ASC 606を修正して別の対象範囲除外を追加しないことについてもFASBボード・メンバーおよびスタッフ・メンバーに同意し、さらに、AICPA(米国公認会計士協会)がその非強制的な業界ガイダンスに解釈の明確化を組み入れるべきかどうかを評価する可能性があるというFASBボード・メンバーの示唆に同意した。

ステップ1—顧客との契約の識別

新収益基準によれば、契約は「強制可能な権利および義務を発生させる2名以上の当事者間の合意」と定義される。新ガイダンスの下で収益を認識するには、契約当事者が強制可能な権利および義務を有していなければならない。新収益基準は、解約時のペナルティをどのように考慮すべきかに関する明示的なガイダンスを提供していないことから、事業体は契約上の期間(すなわち契約期間)を決定するにあたり解約条項をどのように評価すべきか、に関して疑問が生じている。

¹² IFRICは2007年、固定賭け率のゲーミング契約はIAS第39号「金融商品:認識及び測定」(または、事業体がIFRS第9号「金融商品」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。

¹³ 固定賭け率のゲーミングとは、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(例えば、テーブルゲーム、スロットマシン、キーノ、ビンゴならびにスポーツおよびレースのゲーミング)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。

¹⁴ 寄付は、非営利事業体に対する非相互的な移転と定義される。寄付は、相互的な移転である交換取引と区別される。

¹⁵ IFRSは非営利事業体に対する業界固有のガイダンスを提供していないため、このトピックは米国会計基準のみに適用される。現行の米国会計基準に基づく非営利事業体による収益認識に関するガイダンスについてはASC 958-605を参照されたい。

さらに、新収益基準は、契約開始時に回収可能性を評価することを事業体に要求している。回収可能性が高くない場合、事業体は、顧客との契約を有していると結論することはできず、したがって、履行義務を充足した場合でも収益を認識することができない。回収可能性の閾値が充足されない場合、収益を認識できるのは、(1) 事業体が、契約に基づいて履行を完了し、受領することを期待した対価のすべてもしくはほとんどすべてを受領し、かつ当該対価が返還可能でない場合、(2) 契約が解除され、受領した対価が返還可能でない場合、または(3) 回収可能性の閾値がその後充足された場合(すなわち、後に回収可能性が高いと判断された場合)に限られる。これら3つの条件のいずれかが充足される前に受領した対価は、負債として計上するべきである¹⁶。

契約の強制可能性および解約条項(2014年10月および2015年11月のTRG会合)

TRGメンバーは、契約の期間は契約の強制可能な権利および義務に基づいていることを示すスタッフの事例および結論に概ね同意した。したがって、一方または両方の当事者が契約を解約する権利を有しているか否かにかかわらず、事業体は解約条項の内容を、当該条項が実質的なものかどうかということを含め評価する必要がある。例えば、事業体は、(1) 解約当事者が補償を支払うことを要求されるか否か、(2) かかる補償の金額、および(3) 補償の理由(すなわち、補償がすでに引き渡された商品およびサービスについて支払われるべき金額に上乗せされるのか否か)などの要素を評価することになる。

TRGメンバーは、解約条項が実質的なものかどうかの判定は判断を必要とするものであり、定量的・定性的に評価されることを認めた。一部のメンバーは、そのような判定においては契約解約の頻度に関するデータが有用となりうると提案した(すなわち、契約を解約するために行われる支払いの頻度が高いことは、解約条項が実質的なものではないことを示唆する)。

さらに、TRGメンバーは、契約上の期間が、契約書記載の期間よりも短い場合(例えば、12カ月契約が1年を対象とする契約ではなく、月極契約であると判定された場合)、事業体は、(1) 取引価格の配分を再評価し、(2) 解約ペナルティを取引価格に含め(該当する場合、変動対価に対する制限に従って)、(3) 解約条項が顧客に重要な権利(material right)をもたらすか否かを評価しなければならない(事業体が契約における更新選択権を評価する方法と同様に)ということに概ね合意した。

回収可能性(2015年1月のTRG会合)

回収可能性の評価に関して関係者が特定した論点を議論するにあたり、TRGメンバーは以下の点について概ね合意した。

- 契約のポートフォリオの回収可能性が高い場合、予想金額を収益として認識した上で、ASC 310 またはIFRS 第9号に従って、回収不能な金額を減損損失として計上するべきである。
- 事業体は、回収可能性をいつ再評価するかを決定するにあたり、事実および状況に基づいて判断を使用する必要がある。
- 新収益基準は、返還不能な支払金を受領したか否かにかかわらず、回収可能性が高くない場合は、事業体が収益を認識することを明確に禁止している。新収益基準の下では基本的に、現金主義の会計処理はもはや許容されない。

¹⁶ ASC 606-10-25-6 から 25-8。IFRS 第15号パラグラフ14から16。

- ・ 価格調整が回収可能性(すなわち、信用)または割引のいずれによるものかの評価は複雑であるものの、実務上、実行可能である。

編集者注:FASB は 2015 年 9 月 30 日、回収可能性に関するガイダンスを明確化する [ASU 案](#)を公表した。例えば、同案は、収益は「事業体が商品またはサービスの支配を移転し、事業体が追加的な商品またはサービスの移転を停止してさらなる商品またはサービスを提供する義務を負わず、かつ顧客から受け取った対価が返還不能である場合に、受け取った対価の金額で」認識できることを明確にする規準を ASC 606-10-25-7 に追加している。この ASU 案に関する追加情報は、デロイトの 2015 年 10 月 2 日付 [Heads Up](#) を参照されたい。

ステップ 2—履行義務の識別

新収益基準は事業体に対して、顧客との契約において約束された商品またはサービスを評価した上で、(1) 区別される商品もしくはサービス(もしくは一群の商品もしくはサービス)、または(2) 実質的に同一であり、かつ顧客に対する同一の移転パターンを有する、一連の区別される商品もしくはサービスを移転するという個々の約束を履行義務として識別することを要求している。区別される商品またはサービスのシリーズは、(1) 個々の区別される商品またはサービスが、時間経過とともに充足される履行義務に該当するための規準を満たしており、かつ(2) 履行義務の充足に向けた進捗度を測定する同一の方法が、個々の区別される商品またはサービスに適用される場合、顧客に対する同一の移転パターンを有していると言える。さらに、商品またはサービスは、(1) 区別することができ、かつ(2) 契約の文脈で区別される(distinct within the context of the contract)(すなわち、別個に識別可能である)場合に、「区別される(distinct)」と言える。

それに加えて、顧客は、事業体のマーケティングの取り組みの一部としてまたは現行売買契約を通じて、将来追加的な商品またはサービスを割引価格で受け取る選択権を付与されることがよくある。かかる選択権の例としては、契約更新選択権、販売インセンティブ、顧客に対する特典またはクレジット、およびその他の割引などがある。

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生じ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(material right)に該当する場合、事業体は、現行契約の取引価格の一部をその重要な権利に配分した上で、対象となる「将来の商品もしくはサービスが移転された時点、または当該選択権が失効した」時点で収益を認識しなければならない¹⁷。すなわち、その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¹⁸。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。

重要でない商品またはサービス(2015 年 1 月の TRG 会合)

新収益基準の「結論の根拠」の paragraph BC 87 は、事業体は、顧客との契約における履行義務を識別する前に、まず契約において約束した商品またはサービスをすべて識別しなければならないと示唆している。paragraph BC89 によれば、FASB と IASB は、「契約の結果として顧客に約束した商品またはサービスのすべてが履行義務を生み出すと決定した」。さらに、paragraph BC90 によれば、両審議会は、「事業体が形式的(perfunctory)または重要でない(inconsequential)とみなす履行義務の会計処理を事業体に免除しないこと」を決定した。

¹⁷ ASC 606-10-55-42、IFRS 第 15 号 paragraph B40。

¹⁸ ASC 606-10-25-18 および 606-10-55-42、IFRS 第 15 号の paragraph 26 および B40。

TRG メンバーは、(1) 新収益基準の本文において「形式的または重要でない」項目を具体的に取り上げるか否か、(2) パラグラフ BC90 から当該文言(上記に引用)を削除するか否か、および(3) 他の適用ガイダンスを追加するか否かということを含め、様々な選択肢について議論した。

一部の TRG メンバーは、「形式的または重要でない」という概念を新収益基準に追加する必要がある可能性について議論したものの、かかる追加は不要であるという全般的な合意があるように見受けられた。さらに、大半の TRG メンバーは、契約において約束した商品またはサービスの評価では、現在識別されている成果物の数とほぼ同じになるだろうと考えていた。

編集者注: FASB は 2015 年 5 月 12 日、「事業体は契約の文脈上重要でない、約束された商品またはサービスを識別することを要求されない」ことを明確にする [ASU 案](#)を公表した。

それに加えて、同 ASU 案には、顧客が商品の支配を取得した後に発生する出荷・取扱作業を、約束されたサービス(すなわち、収益要素)としてではなく、履行活動(すなわち、費用)として会計処理することを認める実務上の便宜が含まれている。事業体は、出荷および取り扱いを約束されたサービスとして会計処理することも選択できる。同 ASU 案はまた、製品の支配の移転前に実施された出荷・取扱活動は、契約において約束された顧客へのサービスには該当しない(すなわち、それらの活動は履行コストにあたる)と説明している。

この ASU 案に関する追加情報は、デロイトの 2015 年 5 月 13 日付 [Heads Up](#)を参照されたい。

待機義務(2015 年 1 月の TRG 会合)

新収益基準は、顧客との契約における約束は明示的または黙示的のいずれの場合もあると指摘した上で、約束された商品またはサービスの事例を列挙している。そうした事例の一つは、「商品またはサービスを提供するために待機しているサービス…または顧客が決定した時および決定した都度、顧客が商品またはサービスを利用できるようにするサービスを提供すること」¹⁹であり、これは待機義務(stand-ready obligation)と呼ばれる。

関係者は、待機義務に該当する可能性のある約束または取決めの大きな種類として、以下を特定している。

- **タイプ A**—商品またはサービスを提供する義務が事業体の支配の範囲内にあるが、商品、サービスまたは知的財産の追加的な展開が要求される。
- **タイプ B**—商品またはサービスを提供する義務が事業体および顧客双方の支配の範囲外にある。
- **タイプ C**—商品またはサービスを提供する義務が顧客の支配の範囲内にのみある。
- **タイプ D**—義務が、契約期間にわたり継続的に顧客が商品またはサービスを利用できるようにする約束に該当する。

新収益基準はタイプ D の取決めの事例のみを示し、それ以外は示していないため、他の待機義務(すなわち、タイプ A からタイプ C まで)の識別、および約束された商品またはサービスの提供の完了に向けた進捗度を測定する適切な方法に関して疑問が生じている。具体的には、(1) 上記の取決めにおける約束の性質がどのようなものか(例えば、それは待機の行為であるか、または顧客に対する商品もしくはサービスの実際の提供であるか)、および(2) 待機義務の完全な充足に向けた進捗度を測定するために使用される方法(例えば、時間ベースの方法、インプット法またはアウトプット法)に関して見解が異なっている。

¹⁹ ASC 606-10-25-18(e)、IFRS 第 15 号パラグラフ 26(e)。

TRG メンバーは、(1) 新収益基準の原則は事業体に対して、約束の性質を理解することを要求している、(2) 新収益基準は、事業体が定額法による収益の計上が適切であると自動的に結論付けることを認めていないことから、事業体は待機履行義務の完全な充足に向けた進捗度を測定する適切な方法を決定するために判断を行使すべきである、および(3) TRG アジェンダ・ペーパー第 16 号は、そうした判断を下すための考慮事項を例示するのに有用である、ということで概ね合意した。

さらに、一部の TRG メンバーは、TRG アジェンダ・ペーパー第 16 号の paragraph 14 によって、ソフトウェア契約における特定のアップグレードの識別に関連する実務が変わる可能性があるか否かについて疑問を提起した。FASB スタッフは、paragraph 14 を含めた意図は、実務を変更することではなく、事業体が顧客との契約における追加的な約束を評価すべきである(かかる約束が特定のアップグレードに関わるものか、他の特定の商品またはサービスに関わるものかに関係なく)点を指摘することであったことを明確にした。

契約の文脈で区別される(2014 年 10 月の TRG 会合)

ASC 606-10-25-21 は、商品またはサービスが契約の文脈で区別されるか否かを事業体が評価できるように支援するために、3 つの要因(網羅的ではない)を挙げている。

カスタマイズされた設計や複合的な設計、事業体が契約上の商品もしくはサービスを生産するための学習曲線、または顧客が商品もしくはサービスを購入する動機などの要因の存在が、商品またはサービスが契約の文脈で区別されるか否かに影響するかどうか(影響する場合、どの程度影響するか)に関して、関係者の見解は分かれている。

TRG メンバーは、かかる要因は個別には、商品またはサービスが契約の文脈で区別されるか否かを決定付けるものではないという点については概ね合意したものの、評価を(1) 顧客の観点から、(2) 事業体の観点から、または(3) 契約にのみ基づいて実施すべきかどうかについては、見解が一致しなかった。一部の TRG メンバーは、事業体は、顧客がどの項目を約束されたか、および約束された項目が何らかの形で統合されるか否かを考慮すべきであるという考えを示した。例えば、多くの TRG メンバーは、事業体は契約に基づく履行義務を決定するにあたり、自身が実行する設計サービスの影響(例えば、顧客が、事業体によって開発された製造工程に対する権利の支配を取得するか否か)を評価する必要があるという点で意見が一致していた。

TRG はまた、顧客が意図する商品またはサービスの用途を事業体が知っていることが、商品またはサービスが密接に相互関連しているか否かの判断にどのように影響するかについても議論した。多くの TRG メンバーは、事業体は、商品またはサービスが、意図された目的を単独で達成できるか、それとも商品またはサービスが、顧客が契約を締結した目的物である結合されたアウトプットを使用する能力に影響を与えるため、分離不能であるかを考慮すべきであるとの見解を示した。

編集者注: FASB は 2015 年 5 月 12 日、履行義務の識別に関する ASC 606 のガイダンスに対する変更点を含む [ASU 案](#) を公表した。具体的には、同 ASU 案は、(1) 「商品またはサービスを顧客に移転する約束が別個に識別可能か否かを決定するための原則」を明確化し、(2) 基準の設例を改訂して、「別個に識別可能」の原則に対する改善点により整合させることを目指している。追加情報は、デロイトの 2015 年 5 月 13 日付 [Heads Up](#) を参照されたい。

区別される商品またはサービスのシリーズ(2015 年 3 月の TRG 会合)

適用の平易性と一貫性と高めるために²⁰、新収益基準は、実質的に同一であり、かつ同一の移転パターンを有する区別された商品またはサービスのシリーズの概念(「シリーズ規定(series provision)」)を含んでいる²¹。したがって、商品およびサービスは、(1) それらが相互に区別されないために一体的に「群化(bundled)」されている場合、または(2) それらが相互に区別されるものの、事業体がそれらをシリーズ(series)として(したがって、単一の履行義務として)会計処理することを要求する規準を充足している場合、単一の履行義務を構成する。

²⁰ 新収益基準の「結論の根拠」の paragraph BC113。

²¹ ASC 606-10-25-14 および 25-15。IFRS 第 15 号の paragraph 22 および 23。

TRG メンバーは、以下の点について概ね合意した。

- 商品またはサービスは、継続的に (consecutively) 移転される必要はない(すなわち事業体は、商品またはサービスが、継続的な履行パターンを明示的に要求されない、区別される商品またはサービスのシリーズに相当するかどうかを判断するには、ASC 606-10-25-15²²におけるシリーズ規定の規準に目を向けるべきである)。さらに、新収益基準の「結論の根拠」では「継続的に」という用語が使用されているものの、FASB と IASB のスタッフは、「履行パターンが継続的かどうかは、シリーズ規定を適用するかどうかの決め手にはならないと考える」²³と指摘した。
- 区別される商品またはサービスを単一の履行義務として取り扱うことによる会計上の結果は、個々の対象商品またはサービスを別個の履行義務として会計処理したと仮定した場合と「実質的に同一」である必要はない²⁴。さらに、FASB と IASB のスタッフは、「そうした要件が定められた場合、ほぼ間違いなく、事業体が当該要件を充足することがより困難になる。そして、シリーズ規定は任意ではないことから、事業体は、シリーズ規定が適用されるかどうかを立証するために、数多くの状況で「有無の比較 (with and without)」型の分析の実行を要求される可能性が高い」²⁵と述べた。

編集者注: TRG メンバーはまた、シリーズ規定を強制的なものにすべきかどうか、それとも実務上の便宜措置を設けた方がよいかどうかについても疑問を提起した。FASB は、基準の改定を明言しなかったものの、このトピックに関する 2015 年 5 月 12 日付の ASU 案において関係者にフィードバックを求めた。この ASU 案に関する追加情報は、デロイトの 2015 年 5 月 13 日付 *Heads Up* を参照されたい。

シリーズ規定の適用および変動対価の配分 (2015 年 7 月の TRG 会合)

長期契約の履行義務がシリーズ・ガイダンスに基づいて会計処理されるための規準を充足しているか否かに関連して、関係者から以下の疑問が提起された。

- シリーズ・ガイダンスの適用に際して、事業体は、区別される商品またはサービスが実質的に同一か否かをどのように決定すべきか。
- 契約において、アウトプット 1 単位当たりの固定価格が定められている一方、アウトプットの数量は未確定の場合、対価は変動的か。
- 変動対価は、個々の履行義務 (または区別される商品もしくはサービス) の相対的な単独の販売価格に基づいて配分すべきか。

TRG メンバーは、TRG アジェンダ・ペーパー第 39 号において FASB と IASB のスタッフが提示した 4 つの設例を検討した。これらの設例は、事業体がシリーズ・ガイダンスの適用を要求されるか否かを判断するためのスタッフの枠組みの適用を例示している。以下に、新収益基準のステップ 2、3、4 および 5 との関連における、かかる設例の一つに関するスタッフの分析を要約している。

²² IFRS 第 15 号パラグラフ 23。

²³ TRG アジェンダ・ペーパー第 27 号パラグラフ 14 からの引用。

²⁴ TRG アジェンダ・ペーパー第 27 号パラグラフ 20 からの引用。

²⁵ 脚注 24 を参照。

設例および分析

ホテル管理サービス提供者が、20年にわたる顧客の資産管理契約を締結した。サービス提供者は、月間賃貸収益の1%、発生した人件費の払戻し、および年間インセンティブ・フィーとして営業総利益の8%を受け取る。

ステップ2—履行義務の識別

事業体は、(1) 顧客に約束したサービスの性質、および(2) 約束したサービスが区別されかつ実質的に同一であるかを決定する必要がある。この設例において約束されたサービスの性質は、区別される活動(例えば、ホテル従業員の管理、会計サービス、研修および調達)によって構成される単一の総合的な管理サービスであるとみなされた。日常的な活動が実質的に同一であるためには、全く同じである必要はない。したがって、これらの活動は日々変わりうるものの、サービスの性質は、統合管理サービスの提供であり、複数の履行義務(個々の対象となる活動または活動の様々な組み合わせに係る)ではなく単一の履行義務に該当する。

ステップ3—取引価格の決定

契約期間中、未知の数量のサービスを提供するという契約上の合意は、変動対価を含んでいる(すなわち、対価の総額は顧客に提供されるサービスの数量によって変わる)。この設例では、年間インセンティブ・フィーおよび賃料に基づく月間収益は、その金額が確定していないため、変動対価に該当する。さらに、サービスの性質を踏まえれば、払戻しの対象となる労働時間も確定しておらず、変動対価に該当する。

ステップ4—履行義務に対する取引価格の配分

変動対価を各月に配分することは、配分の目的²⁶を達成している可能性がある。というのも、当該金額が毎月顧客に提供される価値に対応しているためである。同様に、FASBとIASBのスタッフは、人件費の払戻しに関連する変動対価は、各日に配分することができる(ただし、実務上の理由から各月に配分することも可能)と指摘した。さらにスタッフは、年間インセンティブ・フィーは顧客に提供した価値を反映している可能性があるため、1年の期間に配分できるとする判断を示した。

ステップ5—事業体が履行義務を充足した時点における収益の認識

ホテル管理サービス提供者は、月次サービスが提供された時点で、月間の変動料金および人件費の払戻しを認識することになる。さらに事業体は、(変動対価に対する制限を前提として)年間インセンティブ・フィーを見積もり、共通の進捗度の指標に基づいて1年の期間にわたる当該フィーを認識する。

TRGは、FASBとIASBのスタッフの結論に概ね同意し、TRGアジェンダ・ペーパー第39号におけるスタッフの設例と分析がガイダンス適用の枠組みを示していることを認めた。具体的には、TRGメンバーは、以下の点について概ね合意した。

- 事業体の第一歩は、顧客にサービスを提供するというその約束の性質を決定することである。
- 契約上のアウトプット1単位当たりの固定価格が定められている一方、数量(アウトプットの単位)は未確定の場合、対価は変動的である。
- 区別される商品またはサービスに変動対価を配分するために単独の販売価格を使用することは許容される方法だが、ASC 606-10-32-28(IFRS第15号パラグラフ73)の配分目的を満たすために要求されるものではない。

TRGメンバーはまた、サービス契約は現実にはさらに著しく複雑なことがありうると指摘した。さらに、議論された各設例の収益認識パターンは、複数の属性の認識に相当するものではなく(詳しくは後述する「[単一の履行義務に複数の商品またはサービスが含まれている場合の進捗度の測定](#)」を参照)、ステップ4の配分プロセスの結果であることが指摘された。

²⁶ ステップ4の目的は、個々の区別される商品またはサービスの相対的な単独の販売価格に基づいて、個々の区別される商品またはサービスを顧客に移転することにより「事業体が権利を得ると見込んでいる対価額を表す金額に相当する」取引価格を当該商品またはサービスに配分することである。しかしながら、ASC 606-10-32-39から32-41まで(IFRS第15号の paragraphs 84から86まで)の規程が充足される場合、変動対価はこの配分方法から除外される。

追加的な商品・サービスに対する顧客の選択権(2015年11月のTRG会合)

顧客の選択権と変動対価の区別

TRGメンバーは、事業者が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施するための枠組みとしてFASBとIASBスタッフが示した枠組みに概ね同意した。そのような評価には、(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が含まれる。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。事業者が、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。

任意的な商品およびサービスが別個の履行義務とみなされる場合

TRGは、契約における強制可能な権利および義務は、事業者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)事業者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)は考慮に入れないことで、概ね合意した。したがって、任意的な商品およびサービスは、それらが重要な権利に該当する場合、または事業者が契約に基づく法的な権利および義務を有しているために変動対価とみなされる場合、現行契約において会計処理されることになる。

重要な権利に関する会計処理(2014年10月、2015年1月および2015年3月のTRG会合)

重要な権利に関して顧客の選択権を検討する際に定量的要因および定性的要因を評価する必要性(2014年10月のTRG会合)

TRGメンバーは、事業者は将来の商品またはサービスに関わる選択権が重要な権利に該当するか否かの判断に際して、(1)現在の取引以外の要因(例えば、現在の顧客クラス²⁷)も考慮すべきであり、(2)定量的要因と定性的要因を共に評価すべきである、という点で概ね合意した。さらに、TRGメンバーは、インセンティブやプログラムも評価し、それらが顧客の行動に影響を与えるようにデザインされた顧客の選択権かどうかを理解すべきである(すなわち、事業者は顧客の観点からインセンティブやプログラムを考慮すべきである)と指摘した。これは、そうしたインセンティブやプログラムが、選択権が重要な権利に該当することを示す指標となる可能性があるためである。

例えば、「3個につき1個おまけ」などの一定のオファーに関して、TRGメンバーは、そうした事例では示された数量よりも、事業者が将来の売上を「無償譲渡」しているという事実の方が重要であると指摘した。こうした指標は、決定的ではないものの、顧客の選択権が重要な権利に該当すると事業者が結論付ける指標になりうる。

積み立ての特徴(2014年10月のTRG会合)

TRGメンバーはまた、積み立ての特徴を持つロイヤルティ・プログラムについても検討した。一部のTRGメンバーは、ロイヤルティ・プログラムに積み立ての特徴が存在することにより、事業者は顧客に重要な権利を付与するという考え方を指摘した。しかしながら他のTRGメンバーは、積み立ての特徴は、顧客に重要な権利を付与したと事業者が自動的に結論付けるほど決定的な要因ではないと示唆した。当該メンバーは、むしろ、積み立ての特徴が存在する場合、事業者はそのプログラムの評価を要求されることになると述べた。

編集者注: デロイトでは、ロイヤルティ・プログラムにおける積み立ての特徴の存在は、企業が現行契約の取引価格の一部を配分する必要がある、重要な権利を示唆する強力な指標であると考えている。

²⁷ ASC 606-10-25-2 および 606-10-55-42。IFRS 第15号のパラグラフ10 および B40。

顧客による重要な権利の行使に関する会計処理(2015年1月および2015年3月のTRG会合)

TRGメンバーは総じて、事業体が重要な権利の行使を契約の取引価格の変更²⁸(すなわち、追加的な対価が重要な権利に配分される形での契約の継続)として会計処理するという見解が望ましいとした。しかし、TRGメンバーは同時に、事業体が重要な権利の行使を契約変更²⁹(その結果、既存の履行義務と将来の履行義務に対価を再配分することが必要となる可能性がある)として会計処理することも許容されたとの見解を示した。

重要な財務要素の存在に関して重要な権利を評価する方法(2015年1月および2015年3月のTRG会合)

TRGメンバーは、総じて、顧客による重要な権利の行使を当初契約の継続と捉えると示唆した。しかしながら同時に、他の者が、事実および状況により、当該行使を契約変更または変動対価として捉える理由も理解できると述べた。TRGメンバーはまた、重要な財務要素(significant financing component)(重要な権利に関連する)が存在するか否かは事実および状況に左右される一方、事業体は他の履行義務を評価する方法と同じような方法で、重要な財務要素の存在に関して重要な権利を評価する必要があることを指摘した。追加的なTRGの見解については、後述する**重要な財務要素**を参照されたい。

事業体が返還不能な前払い手数料を認識すべき期間の決定(2015年1月および2015年3月のTRG会合)

TRGは、返還不能な前払い手数料(例えば、事業体が将来の価格設定を約束していない月極サービス契約における1回限りの加入手数料)³⁰は、事業体が当該手数料によって重要な権利が提供されないと結論付けた場合、契約期間にわたり認識されるべきであるということ、概ね合意した。これに対し、返還不能な前払い手数料によって重要な権利が顧客に提供される場合は、予想サービス期間にわたり当該手数料を認識するべきである。返還不能な前払い手数料によって重要な権利が顧客に提供されるかどうかの決定に際して、事業体は、定性的要因と定量的要因の両方を考慮すべきである。

知的財産のライセンスおよび売上ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ(2014年7月、2014年10月および2015年11月のTRG会合)

顧客との契約における他の履行義務と同様、新収益基準の下では、知的財産のライセンスが別個の履行義務に相当するか否かを判断するために、知的財産のライセンスを評価しなければならない³¹。

したがって、ライセンスが他の約束された商品またはサービスから区別される場合、事業体は、当該ライセンスの性質を評価して、それが顧客に、事業体の知的財産を使用する権利を付与するのか、それとも事業体の知的財産にアクセスする権利を付与するのかを判断することが必要となる。「使用権」ライセンスの下では、ライセンサーの継続的活動はその知的財産に著しい影響を与えないことが見込まれる。したがって、使用権ライセンスは、ライセンスが付与された時点で存在していた状態の事業体の知的財産を使用する権利を顧客に供与する(そして、一定時点で支配が移転される)。これに対し、「アクセス権」ライセンスの場合は、ライセンサーの継続的活動がその知的財産に著しい影響を与えると見込まれるため、ライセンス期間全体を通して存在する状態の事業体の知的財産にアクセスする権利が顧客に供与される(そして、時間の経過とともに支配が移転される)³²。

それに加えて、新収益基準には、知的財産のライセンスと引き換えに約束された売上ベースまたは使用量ベースのロイヤルティを具体的に扱うガイダンス—しばしば、「ロイヤルティ制限(constraint)」と呼ばれる—が含まれている³³。そのような取決めについて、事業体は、(1) その後の販売または使用が生じた時点、または(2) 関連する履行義務が完全にまたは部分的に充足された時点で、収益を計上することを要求される。さもなければ、事業体は、取引価格に含める変動対価の金額(大幅な収益の取り消しに服さないもの)を見積もり、それを再評価する必要がある³⁴。

²⁸ ASC 606-10-32-42 から 32-45。IFRS 第 15 号の paragraph 87 から 90。

²⁹ ASC 606-10-25-10 から 25-13。IFRS 第 15 号の paragraph 18 から 21。

³⁰ この論点は、2014 年 10 月の TRG 会合においても議論された。詳しくは、デロイトの 2014 年 10 月付の *TRG Snapshot* を参照のこと。

³¹ ASC 606-10-55-54 から 55-64。IFRS 第 15 号の paragraph B52 から B62。

³² ASC 606-10-55-60。IFRS 第 15 号 paragraph B58。

³³ ASC 606-10-55-65。IFRS 第 15 号の paragraph B63。

³⁴ ASC 606-10-32-11 から 32-14。IFRS 第 15 号の paragraph 56 から 59。

知的財産のライセンス(2014年10月のTRG会合)

ライセンサーの継続的活動が、知的財産のライセンスが使用権ライセンスかアクセス権ライセンスかの判断に影響を与えることから、TRGは、事業体がかかる継続的活動をどのように評価すべきかについて議論した。関係者から指摘された論点には、以下が含まれている。

- ライセンスが区別されない場合、事業体は、ライセンスの性質を識別する(すなわち、ライセンスが別個の履行義務に該当しない場合、当該ライセンスが時間の経過とともに充足されるか、それとも一時点で充足されるかを判断する)ことを要求されるかどうか。
- ライセンスは以下の場合、アクセス権に分類できるかどうか。
 - ライセンサーの契約上の活動または見込まれる活動が、対象となる知的財産の形態および/または機能を変化させる場合にのみ。
 - 知的財産の価値に著しい変化がある場合(かかる変化だけで、知的財産の変化に該当するため)。
- 対象となる知的財産の最新版を使用することを顧客に要求しないライセンスの場合、顧客は、ライセンサーの活動によって、知的財産のプラスまたはマイナスの影響に直接的にさらされるかどうか。
- 知的財産のライセンスから分離できない商品またはサービスを移転する活動は、ライセンスの性質を決定付けるとみなすべきかどうか。
- 知的財産のライセンスに係る契約における制限は、当該契約に含まれる履行義務の数(すなわち、区別されるライセンスの数)の決定に影響を与えるかどうか。

TRGメンバーは、上記のトピックについて全般的な合意に到達せず、ガイダンスの明確化が有用となるとの見解を示した。

編集者注: FASBは2015年5月12日、ライセンス供与に関するASC 606の適用ガイダンスに関連する関係者の疑問に対処するASU案を公表した。具体的には、同案は、ライセンスが顧客に、対象となる知的財産にアクセスする権利を付与するのか、それとも対象となる知的財産を使用する権利を付与するのかを明確化することを狙いとしている。

同ASU案は、対象となる知的財産が重要な単独の機能を有しているかどうかに基づいて区別している。重要な単独の機能を有していない知的財産(例えば、ブランドやロゴ)は、「象徴的(symbolic)」とみなされ、顧客にアクセス権のライセンスを付与することになる。重要な単独の機能を有している知的財産(例えば、ソフトウェア)の場合、事業体は、(1) その知的財産の機能がライセンス期間にわたって著しく変化すると予想されるか否か、そうである場合、(2) 顧客は、契約上または實際上、更新された知的財産を使用することを要求されるか否か、を検討する必要がある。

このASU案に関する追加情報は、デロイトの2015年5月13日付 [Heads Up](#) を参照されたい。

ライセンスー制限および更新(2015年11月のTRG会合)

TRGは、一時点のライセンスに関連する以下の論点について議論した。

- 時間ベースの使用権(一時点の)ライセンスの更新ー期間延長は、すでに顧客に移転されたライセンスの属性の変更に対応するか否か。
- 現行契約における区別される権利と、契約変更を通じて追加される権利ー複数年のライセンスにおける対象となる知的財産の使用に対する制限(例えば、地理的制限や製品の種類の制限)の除去は、顧客に追加的な権利を委譲することになり、よって区別されるライセンスに相当するか否か。それに加えて、契約変更を通じて影響を受けるそのような制限の除去を事業体がどのように会計処理するのか(すなわち、事業体は新収益基準の契約変更ガイダンスに従うのか否か)について疑問が生じている。
- 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に関する会計処理ー追加的なソフトウェアの権利を取得する選択権は、(1) 知的財産のライセンスに関連しているため、ロイヤリティ制限に関するガイダンスに従って会計処理すべきか、それとも(2) ある時点で支配権が移転されるため、追加的な商品を購入する選択権に関する会計処理と類似する方法で会計処理すべきか。

TRGメンバーは、以下の点について概ね合意した。

- 事業体が(単一の契約において、または契約変更を通じて)単一の知的財産のライセンスと複数のライセンスのいずれを顧客に提供したのかという評価は、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。
- 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。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。

しかしながら、TRGは以下の点について全般的な合意に到達しなかった。

- 時間ベースの制限が、地理的制限または製品をベースとする制限と異なる取り扱いをされる理由。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。
- ソフトウェアの追加的なコピーは、顧客の選択権として会計処理されるのか、それとも使用量ベースのロイヤリティとして会計処理されるのか

編集者注:ライセンスの制限および更新に関する疑問は、2015年11月のTRG会合の後も残ったため、デロイトでは、FASBの2015年5月12日付のASU案を受けて作成される最終ASUに、ライセンスの制限および更新の評価に関する新収益基準のガイダンスを明確化する説明が盛り込まれる可能性があると考えている。

売上ベースおよび使用量ベースのロイヤリティ(2014年7月のTRG会合)

TRGは、知的財産のライセンスが契約において他の商品またはサービスとともに提供される場合(例えば、契約後のカスタマーサポート付きのソフトウェア・ライセンス、トレーニングサービス付きのフランチャイズ・ライセンス、研究開発サービスまたは顧客のための製薬製造の約束付きで販売されるバイオテクノロジーおよび製薬ライセンスなど)にロイヤリティ制限がどのように適用されるかをめぐる論点について議論した。

ロイヤルティが(1) 区別されるライセンスと、そのライセンスとは区別される、非ライセンス(nonlicense)商品またはサービスの両方に関係している状況、および(2) 契約において、他の非ライセンス商品またはサービスと組み合わせられている(すなわち、区別されない)状況に、ロイヤルティ制限が適用されるべきか否かについて見解の相違が生じている。

TRG メンバーは全般的な合意に到達せず、新収益基準の追加的な明確化が関係者にとって有益となるという見解を示した。

編集者注: FASB は 2015 年 5 月 12 日、売上ベースおよび使用量ベースのロイヤルティに関する ASC 606 のガイダンスの対象範囲と適用可能性を改定する ASU 案を公表した。同案は、ロイヤルティ制限に関するガイダンスは、(1) ロイヤルティが知的財産のライセンスのみに関係している場合、または(2) 知的財産のライセンスが、「ロイヤルティが関係する主要項目(例えば、顧客が、当該ロイヤルティが関係する他の商品またはサービスよりも、ライセンスに著しく大きな価値があるとみなす場合)」である場合のいずれかに適用されると指摘している。同 ASU 案は、ロイヤルティの分離という概念について、そうすることは複雑であり、有用な情報をもたらさないとして、これを却下している。この ASU 案に関する追加情報は、デロイトの 2015 年 5 月 13 日付 *Heads Up* を参照されたい。

製品保証(2015 年 3 月の TRG 会合)

新収益基準は、事業体がどのような場合に製品保証を履行義務として会計処理すべきか(例えば、顧客が製品保証を購入する選択権を有している場合、または製品が合意済みの仕様に適合していることの保証に加え、製品保証に基づきサービスが提供される場合)に関するガイダンスを提供している。製品保証が履行義務に相当する場合、事業体は、取引価格の一部をこの履行義務に配分することにより製品保証を会計処理する³⁵。このガイダンスには、事業体がかかると決定を行う際に考慮する次の 3 つの要因が含まれている。(1) 製品保証が法律上要求されるかどうか、(2) 対象期間の長さ、および(3) 約束された作業の性質³⁶。

事業体は、別個に価格設定されていない製品保証が履行義務に相当するか(すなわち、製品保証が、製品の意図された機能の保証ではなくサービスに相当するか)をどのように判断するかに関して、継続的に疑問が提起されている。TRG メンバーは例示の目的で、スーツケース会社がスーツケースの一切の破損を無償で修理する無期限製品保証を提供するという事例について議論した。そして、会社は一切の破損を修理することに同意していることから、当該製品保証は別個の履行義務に相当する(すなわち、この修理は、当該スーツケースが意図通りに機能することを妨げる欠陥の修理を越えている)と指摘した。

TRG メンバーは、スーツケースの事例における補償は別個の履行義務に相当するものの、この事例は「どのような場合に製品保証がサービス提供に相当するかの実例を示す、比較的[直接的な]一組の事実および状況を例示している」³⁷という結論に概ね同意した。しかし、他の製品保証契約に関する結論はこれほど明瞭ではないことがある。したがって、事業体は、製品保証契約における約束の実質を評価して、事業体固有の事実および状況に基づいて判断を行使する必要がある

それに加えて、製品保証の期間(すなわち、議論されたスーツケース会社の事例における無期限保証)は、製品保証が別個の履行義務に相当することの指標となることがあるものの、決定的な要因ではない。

³⁵ ASC 606-10-32-28 から 32-41。IFRS 第 15 号のパラグラフ 73 から 86。

³⁶ ASC 606-10-55-33、IFRS 第 15 号パラグラフ B31。

³⁷ TRG アジェンダ・ペーパー第 29 号パラグラフ 28 からの引用。

ステップ3—取引価格の決定

事業体は、新収益基準のステップ3に基づいて、取引価格を決定することを要求される。取引価格とは、事業体が契約で約束した商品またはサービスと交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額である。取引価格は、固定金額であることがあり、または「値引き、リベート、返金、クレジット、割引、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティ、またはその他類似の項目」により変動することもある。

事業体は、顧客との契約の取引価格を決定するにあたり、(1) 変動対価、(2) 重要な財務要素、(3) 現金以外の対価³⁸、および(4) 顧客に支払われる対価など、いくつかの要因を検討しなければならない³⁹。変動対価の見積りの一部または全部は、その後見積りが変更されて収益の「重要な逆転 (significant reversal)」（この概念は一般に「制限」と呼ばれる）が発生しない可能性が高い⁴⁰範囲内に限り、取引価格に組み入れられる。取引価格に変動金額が含まれている場合、事業体は、「期待値」（確率を加重した）アプローチまたは「最も発生可能性が高い金額」アプローチのうち、事業体が受け取る権利を有する（制限に従って）金額をより正確に予測する方を用いて、変動対価を見積もることを要求される。

それに加えて、事業体は、重要な財務要素を取引価格の算定に組み入れることが必要となる場合がある。新収益基準では、事業体は関連する事実および状況を評価する必要があり、それには、「約束した対価の金額と約束した商品またはサービスの現金販売価格との間に」⁴¹差異があるかどうかが含まれると指摘されている。しかし、同基準ではまた、当該差異が重要な財務要素に帰せられない原因となる3つの要因が指摘されている⁴²。

顧客に請求される金額—総額か純額か（2014年7月のTRG会合）

新収益基準に基づき取引価格を決定するにあたり、事業体は、「第三者に代わって徴収された金額」（例えば、一部の売上税）を除外すべきである。しかし、多くの想定される状況においては、事業体の顧客に請求される金額（例えば、発送手数料、現金支払経費 (out-of-pocket expenses)、政府機関に納付される税金その他賦課金）が第三者に代わって徴収されるのかどうかは明確ではないことがある。その結果、新収益基準に従って、かかる金額を収益として表示すべきか、それともコストの減額として表示すべきかについて見解に不一致が生じている。

TRGの議論では主に、税金と発送手数料が取り上げられた。あるTRGメンバーは、新収益基準における取引価格 (transaction price) の定義は明確であり、事業体は総額表示することになると述べた。ただし、事業体が(1) 顧客の仕様書に従い顧客に代わって発送を手配しているか、または(2) 税金が顧客に課税されている場合は例外であり、その場合、事業体は手数料の徴収と第三者への送金についてのみ責任を負う。TRGメンバーは、事業体が第三者に代わって請求し、徴収した金額をどのように表示すべきかを決定するにあたり、事業体はおそらく、自身が本人として機能しているのか、それとも代理人として機能しているのかを評価する必要があると認めた。

税金に関して、TRGメンバーは、新収益基準は事業体に対して、あらゆる課税管轄地（すなわち、事業体が顧客との契約を有している国それぞれのあらゆる地方自治体、州、連邦の課税管轄地）における全種類の税金（例えば、売上税、所得税、物品税）を評価することを要求していると述べた。多くのメンバーは、そのような検討が実務上可能かどうか、あるいはそれが両審議会の本来の意図かどうかについて疑問を投げかけた。

³⁸ 新収益基準は、対価が現金以外の形式のもの（すなわち、現金以外の対価）である場合、事業体は、現金以外の対価を公正価値で測定することにより取引価格を決定すべきであると示唆している (ASC 606-10-32-21 から 32-24、IFRS 15 号の paragraph 66 から 69)。

³⁹ ASC 606-10-32-25 から 32-27、IFRS 15 号の paragraph 70 から 72。

⁴⁰ 回収可能性の閾値に関する、ステップ1における「可能性が高い (probable)」という用語と同様、この文脈における「可能性が高い (probable)」という用語は、「将来の事象が発生する可能性が高い (likely)」という ASC 450-20-20 と同じ意味である。IFRS 15 号で、IASB は「可能性が極めて高い (highly probable)」という用語を使用しているが、これは FASB の「可能性が高い (probable)」と同じ意味である。

⁴¹ ASC 606-10-32-16、IFRS 15 号 paragraph 61。

⁴² ASC 606-10-32-17、IFRS 15 号 paragraph 62。

編集者注: FASB は 2015 年 9 月 30 日、事業体が政府機関に代わって徴収した売上税を控除した後の収益を表示する(すなわち、特定の規準を満たす売上税を取引価格から除外する)ことを認める [ASU 案](#)を公表した。売上税を純額で表示することを選択しない事業体は、あらゆる税管轄地について、売上税取引において自身が本人か代理人かを判断することを要求され、当該税管轄地において本人にあたる場合は総額で、代理人にあたる場合は純額で売上税を表示することになる。この ASU 案に関する追加情報は、デロイトの 2015 年 10 月 2 日付 [Heads Up](#) を参照されたい。

変動対価(2015 年 1 月の TRG 会合)

関係者は、(1) 変動対価(特に、顧客に支払われる対価)をどの時点で認識すべきか、(2) 変動対価を認識するための会計単位(すなわち、顧客に支払われる対価などの変動対価は、契約レベルで検討すべきか、それとも履行義務レベルで検討すべきか)について疑問を提起した。

TRG メンバーは、変動対価または顧客に支払われる対価からの収益の逆転は、「[ASC 606-10-32-25(IFRS 第 15 号パラグラフ 70)]に従い取引価格に変化が生じた日、または[ASC 606-10-32-27(IFRS 第 15 号パラグラフ 72)]に従い顧客に支払われる対価が約束された日のいずれか早い日になされるべきである」とする FASB および IASB スタッフの見解⁴³に概ね同意した。しかし、一部の TRG メンバーは、新収益基準の文言に基づいてそのような見解を支持することは困難であると指摘した。

それに加えて、TRG メンバーはまた、取引価格を決定するための会計単位は契約であることから、変動対価に対する制限は契約レベルで適用されるべきであるとするスタッフの見解に概ね同意した。

顧客に支払われる対価(2015 年 1 月、2015 年 3 月および 2015 年 7 月の TRG 会合)

新収益基準の変動対価のガイダンスは、顧客に支払われる対価が変動的である場合、ほぼ間違いなくそれに適用されるであろう。しかし、一部の関係者は、顧客に支払われる変動対価を取引価格に組み入れるという要求は、事業体が顧客に支払われる対価を支払うか、支払うことを約束するまで、その認識を繰り延べるという要求と整合しない可能性があると考えている。

TRG は 2015 年 7 月、関係者が提起した以下の 3 つの論点に関する FASB と IASB スタッフの結論に概ね同意することに言及した。

- 顧客へのどの支払いが、顧客に支払われる対価に関するガイダンスの対象範囲に含まれるかの評価
- 誰が事業体の顧客に該当するかの判定
- 顧客に支払われる対価の認識時期の決定

その際に、TRG は、新収益基準における原則が適切である(すなわち、取引価格は、事業体が受け取る権利を有する対価の金額についての事業体の予想を反映すべきである)ということで概ね合意した。

⁴³ TRG アジェンダ・ペーパー第 14 号のパラグラフ 20 の表現による。

顧客へのどの支払いが、顧客に支払われる対価に関するガイダンスの対象範囲に含まれるかの評価

TRG は、以下の見解を検討した。

- 事業体は、顧客に支払われるあらゆる対価(大まかに言えば、あらゆる支払い)を評価すべきである。
- 事業体は、現行契約(または、契約の結合に関する新収益基準の要件が満たされている場合は、結合契約)における支払いのみを評価すべきである。

議論の後、TRG は、事業体はこれらの見解のいずれかを厳格に適用することを要求されるべきではないと結論付けた。むしろ、両方の見解を考慮に入れた合理的な適用が適切な結果につながるはずである。

さらに TRG は、特にいかなる商品またはサービスも移転されなかった場合、事業体は実際には、顧客(または顧客の顧客)への支払いを評価して、その支払いの経済的実質、およびその支払いが顧客との収益契約と(経済的に)結び付いているかどうかを判断するべきであると結論付けた。

誰が事業体の顧客に該当するかの判定

TRG は、事業体の顧客には販売チェーン中の顧客が含まれるほか、販売チェーン中の顧客を超える、顧客の顧客も含まれる可能性があるとして結論付けた。それに加えて、(販売チェーンを超えて)顧客の顧客に対価を提供する契約上の義務は、顧客に対する支払いとみなされる。

顧客に支払われる対価の認識時期の決定

TRG は、新収益基準に基づく変動対価に関するガイダンスは、顧客に支払われる対価に関する同基準のガイダンスと矛盾するものではないと結論付けた。それに加えて、TRG は、顧客に支払われる対価が変動的である場合は、変動対価に関するガイダンスが適用されるべきであると結論付けた。これに対し、当該対価が変動的でない場合は、顧客に支払われる対価に関するガイダンスが適用されるべきである。

ポートフォリオの実務上の便宜および変動対価の制限の適用(2015年7月のTRG会合)

事業体は、変動対価の見積りにおいて期待値の方法を適用する場合、他の類似した契約から得られる証拠を考慮して期待値の見積りを算出することができる。事業体はまた、類似した特性を持つ契約グループに関して、各契約を個別に会計処理するのではなく、新収益基準の全体的目的に整合する仕方ですべてのポートフォリオ・アプローチを使用することも実務上の便宜として認められる。しかしながら、事業体が実務上の便宜を適用できるのは、その結果が、個別契約にガイダンスを適用した結果と著しく相違しないと予想される場合に限られる⁴⁴。

関係者は、以下について疑問を提起している。

- 類似した契約から得られる証拠の評価とは、事業体が、ポートフォリオの実務上の便宜(portfolio practical expedient)を適用する(したがって、結果が著しく相違しないことを合理的に予想するという条件を充足する必要がある)ことを意味するのだろうか。
- 期待値アプローチに基づいて見積もられる取引価格は、個別契約について生じ得ない結果に相当する金額であることが可能かどうか。

TRG メンバーは、事業体が他の類似した契約から得られる証拠を考慮して期待値の方法に基づく見積りを算出する場合、必ずしもポートフォリオの実務上の便宜を適用する必要はない、とする FASB と IASB スタッフの見解に概ね同意した。

⁴⁴ ASC 606-10-10-4、IFRS 第 15 号パラグラフ 4。

それに加えて、TRG メンバーは、取引価格は変動対価に課せられる制限によって自動的に減額されることはない(すなわち、取引価格は生じる結果の一つでなくても構わない)ということで、概ね合意した。しかし、事業体は、取引価格を決定する際はやはり、変動対価に対する制限を考慮に入れなければならない。

現金以外の対価(2015年1月のTRG会合)

関係者の指摘によれば、現金以外の対価をどの時点で測定するべきかに関して解釈の相違があり、また、現金以外の対価の測定日は、次のように様々に捉えられてきた。(1) 契約開始日、(2) 現金以外の対価が受領された(または受領可能な)時点、および(3) 現金以外の対価が受領された(もしくは受領可能な)時点、または関連する履行義務が充足された時点(もしくは、履行義務が時間の経過とともに充足される場合は、充足される各時点)のいずれか早い時点。

それに加えて、関係者は、新収益基準では次のことが不明確であると示唆した。

- 公正価値の変動が、対価の形式(例えば、現金以外の対価として受け取った公開株の株価の変動)および対価の形式以外の理由(例えば、現金以外の対価として付与される公開株の株式数が変化する可能性がある)の両方に起因する場合、取引価格への変動対価の組み入れに関するガイダンスをどのように適用すべきか。
- 現金以外の対価の公正価値における変動が、対価の形式および対価の形式以外の理由の両方に起因する取引に対する制限をどのように適用すべきか。

TRG は、指摘された適用上の問題に対処するために新収益基準をどのように適用すべきかについて全般的な合意に達しなかった。その結果、TRG メンバーは、追加的な明確化が有用となると指摘した。

編集者注: FASB は 2015 年 9 月 30 日、現金以外の対価を含む契約の取引価格を決定する際、事業体は、契約開始日時点における、受領される現金以外の対価の公正価値を含めることになる旨を明確化する [ASU 案](#) を公表した。さらに、契約開始後の現金以外の対価の公正価値変動が変動対価の制限に関するガイダンスの対象となるのは、公正価値がその形式以外の理由により変動する場合のみに限られる。追加情報は、デロイトの 2015 年 10 月 2 日付 [Heads Up](#) を参照されたい。

重要な財務要素(2015年1月および2015年3月のTRG会合)

TRG メンバーは、重要な財務要素に関して関係者から提起され、FASB と IASB のスタッフによって検討された 6 つの適用上の問題について議論した。TRG メンバーは、これらの問題に対するスタッフの見解に概ね同意した。以下に、それらの問題を取り上げる。

ASC 606-10-32-17(c) (IFRS 第 15 号パラグラフ 62(c)) の要因⁴⁵をどれほど広義に解釈するか

FASB と IASB のスタッフは、ASC 606-10-32-17(c) (IFRS 第 15 号パラグラフ 62(c)) の要因の解釈に関する 2 つの有力な見解に着目した。

- この要因を狭義に解釈する(すなわち、裏付け可能な根拠は極めて少なくなる)。
- この要因を広義に解釈し、事業体に支払条件の意図(すなわち、その条件はファイナンスとして意図されているか、それとも顧客の便宜、弁護士料および顧客が認識した価値など他の理由のために意図されているか)を考慮することを要求する

TRG メンバーは、妥当な解釈はおそらく、これらの 2 つの見解の間になるというスタッフの結論に概ね同意した。それに加えて、TRG メンバーは、ガイダンスには、事業体が克服する必要のある反証可能な推定(例えば、重要な財務要素の存在または非存在に関して)が含まれているべきではないというスタッフの見解に同意した。むしろ、事業体は判断を用いて取引の事実および状況を評価することを認められるべきである。

約束した対価が現金販売価格に等しい場合、ガイダンスをどのように適用するか

TRG メンバーは、事業体は、定価、現金販売価格および約束した対価が同一であったとしても、重要な財務要素が存在しないと自動的に推定するべきではないというスタッフの見解に概ね同意した。さらに TRG メンバーは、それらの金額に差異があったとしても、重要な財務要素が存在するという推定は成立せず、評価が要求されるというスタッフの見解に同意した。

事業体は重要でない財務要素を会計処理できるか

TRG メンバーは、新収益基準は、事業体が重要でない財務要素を会計処理することを要求も禁止もしていないというスタッフの結論に概ね同意した。

複数の履行義務について単一の連続的な支払いがなされる場合、実務上の便宜⁴⁶を適用できるか

スタッフは、事業体が顧客との 2 年契約に基づき、ある機器を納品してサービスを提供する事例を挙げた。この状況で実務上の便宜が適用されるかどうかの判断(すなわち、商品またはサービスの移転と支払受領の間の期間についての判断)については、2 つの代替的な見解がある。「見解 A」によれば、事業体は月払いの対価を、納品された最初の品目(すなわち、この事例では、契約開始時に納品される機器)のみに配分する。この状況では、商品およびサービスの移転の時期と顧客からの支払いの受領の間の期間が 1 年未満である(すなわち、毎月の収益は機器に配分された)ため、事業体は実務上の便宜を適用することができる。一方、「見解 B」によれば、事業体は月払いの対価を当該機器とサービスに按分的に配分する。この状況における実務上の便宜の使用は認められない。というのも、商品およびサービスの(集合的な)移転と支払いの受領の間の期間は、1 年を超えている(すなわち、2 年に及ぶ)からである。議論された事例について、スタッフは、見解 A は取引の経済的実質を適切に反映していないと思われることから、見解 B が適切であると示唆した。さらに、スタッフは、複数の履行義務について単一の連続的な支払いがなされる場合に事業体が実務上の便宜を適用できるかどうかの評価は複雑となることがあり、事実および状況に基づいた判断が必要になると認め、TRG メンバーもスタッフに概ね同意した。

⁴⁵ ガイダンスでは、次の場合、重要な財務要素は存在しないと述べている。「([ASC] 606-10-32-16[IFRS 第 15 号パラグラフ 62(c)])に定められているように、約束した対価と商品またはサービスの現金販売価格の差異は、顧客または事業体に対するファイナンスの提供以外の理由で発生し、それらの金額間の差異は、その差異の理由に比例している。例えば、支払条件に基づいて、事業体または顧客は、相手方当事者が契約に基づく義務の一部または全部を適切に完了しないことに対する保護を提供される可能性がある」

⁴⁶ ASC 606-10-32-18 (IFRS 第 15 号パラグラフ 63) は次のように定めている。「事業体は、約束した商品またはサービスを顧客に移転する時点と、顧客がかかる商品またはサービスの支払いを行う時点の間の期間が 1 年以下であると、契約開始時点で予想する場合、実務上の便宜として、約束された対価の金額を重要な財務要素の影響について調整する必要はない」

重要な財務要素に関する利息の計算方法

スタッフは、新収益基準は当初認識後の測定に明示的に対処していないものの、米国会計基準に準拠して報告する事業体は ASC 835-30 のガイダンスを適用し、IFRS に準拠して報告する事業体は IFRS 第 9 号のガイダンスを適用すべきであると指摘し、TRG メンバーはこれに概ね同意した。

複数の履行義務を伴う契約に、重要な財務要素に関するガイダンスを適用する方法

TRG メンバーは、ある重要な財務要素が一つ(または複数)の履行義務に明確に関連していると判断することが可能ではない場合があることから、事業体は重要な財務要素を一つまたは複数の履行義務に帰属させる場合、判断を用いることが必要になるというスタッフの所見に概ね同意した。

返品手数料および関連コストの会計処理(2015 年 7 月の TRG 会合)

関係者は、見込まれる返品に係る、顧客から回収される返品手数料および返品コスト(例えば、発送または再梱包にかかるコストの見積額)に関する適切な会計処理について疑問を提起した。

TRG は、事業体は支配が移転された時点で、見込まれた返品に係る返品手数料を取引価格の一部に含めるべきという FASB と IASB のスタッフの見解に概ね同意した。それに加えてスタッフは、返品手数料を発生させる返品製品は、事業体が部分的な返品権を会計処理する方法に類似した方法により会計処理すべきである(すなわち、事業体が返品手数料の金額に対する権利を有する場合、返品手数料を取引価格に含めるべきである)との判断を示した。

返品コストに関して、TRG は、事業体は支配の移転時に返品コストを見越処理すべきであるとするスタッフの見解に概ね同意した。この見解は、事業体は、以前の帳簿価額を参照した上で、返品製品の回収に要する見積コストの分だけそれを減額することによって、当該製品の回収権に係る資産を認識すべきと示唆している ASC 606-10-55-27⁴⁷のガイダンスによって裏付けられている。

ステップ 4—取引価格の配分

新収益基準は事業体に対し、契約の中の区別される履行義務それぞれに、相対的な単独の販売価格に基づいて取引価格を販売することを要求している。また、すべてではなく一つまたは複数の履行義務に割引を配分するためのガイダンス⁴⁸が含まれているが、このガイダンスは、すべてではなく一つまたは複数の履行義務に変動対価を配分するためのガイダンス⁴⁹とは異なっている。

割引および変動対価に係る取引価格の配分(2015 年 3 月の TRG 会合)

割引は変動対価に相当することがあるため、事業体が顧客と締結する契約に割引が含まれる場合、どのガイダンスを適用すべきかに関して関係者から疑問が提起された。

TRG メンバーは、ASC 606-10-32-41⁵⁰により、事業体に対して、変動対価を識別して履行義務に配分した後他のガイダンス(例えば、割引の配分に関するガイダンス)を適用することを要求するヒエラルキーが確立されているという FASB と IASB のスタッフの見解に概ね同意した。したがって、事業体はまず、割引が変動対価に相当するか否かを判断する。変動対価に相当すると結論付けた場合は、関連規準が充足されることを条件として変動対価の配分ガイダンスを適用する。それ以外の場合は、割引の配分ガイダンスに依拠して割引の配分方法を判断する。

⁴⁷ IFRS 第 15 号パラグラフ B25。

⁴⁸ ASC 606-10-32-37、IFRS 第 15 号パラグラフ 82。

⁴⁹ ASC 606-10-32-40 および 32-41。IFRS 第 15 号のパラグラフ 85 および 86。

⁵⁰ IFRS 第 15 号パラグラフ 86。

ステップ 5—収益の認識

新収益基準のステップ 5 では、履行義務(一つまたは複数の約束された商品またはサービスを含むことがある)が一時点でまたは時間経過とともに充足されたときに収益が計上される。時間経過に伴う収益の認識に係る要件⁵¹のいずれかが充足された場合、事業体は、履行義務の充足に向けた進捗度を測定する適切な方法を決定する必要がある。この測定には、(1) アウトプット法⁵²と(2) インプット法⁵³という、2 種類の方法が利用可能である。

事業体は、アウトプット法を適用する場合、実務上の便宜の使用が可能であり、これにより、請求書送付の権利を有する金額に相当する収益の認識を認められる(「請求書に基づく実務上の便宜 (invoice practical expedient)」。)しかしながら、この選択肢を利用できるのは、請求書のコストが、「その日までに事業体が完了した履行の、顧客にとっての価値に直接対応する金額(例えば、事業体が提供済みサービスについて時間当たり固定額を請求するサービス契約)」⁵⁴に相当する場合に限られる。

履行義務の完全な充足に向けた進捗度の測定に係る実務上の便宜(2015 年 7 月の TRG 会合)

関係者は、契約期間中、単価または単位料金が変化する契約について、請求書に基づく実務上の便宜を利用できるか否かについて質問した。FASB および IASB スタッフは、この質問の分析において次の 2 つの事例について議論した。(1) 電力会社が、2 年ごとに引き上げられる料金でエネルギーを買手に販売する 6 年間の契約、および(2) 契約期間にわたり価格が引き下げられる IT 外部委託契約⁵⁵。

TRG メンバーは、いずれの契約の事例でも、それぞれの価格および料金の変化が「事業体が顧客に移転する商品またはサービスの各増分の、顧客にとっての価値」⁵⁶を反映しているため、請求書に基づく実務上の便宜を利用できるとするスタッフの分析および結論に概ね同意した。エネルギー契約の場合、変化する価格が「顧客にとっての価値を反映していると言えるのは、料金が一つまたは複数の市場の指標に基づいて決められるためである」。また、IT 外部委託契約において変化する価格が、「顧客にとっての価値を反映していると言えるのは、それが、(1) ベンチマーク(市場)に基づく調整、ならびに(2) 活動の価格下落に対応する、業務提供のコスト(および努力水準)の下落によって裏付けられているためである⁵⁷」。SEC のオブザーバーはまた、登録企業は、顧客にとっての価値を証明する十分な証拠を有しているべきという自身の見解を強調した。

それに加えて、TRG メンバーは、前払手数料と後払手数料についても議論し、かかる手数料に対して請求書に基づく実務上の便宜を適用することは必ずしも排除されないものの、事業体は判断を行使して、顧客にとっての当該手数料の価値が、顧客に移転された金額に対応しているか否かを決定しなければならないと指摘した。

TRG はまた、開示に係る実務上の便宜を利用できるのは、事業体が測定に係る実務上の便宜を適用する場合に限られるというスタッフの見解に概ね同意した。

単一の履行義務に複数の商品またはサービスが含まれる場合の進捗度の測定(2015 年 7 月の TRG 会合)

関係者は、以下について疑問を提起した。

- 事業体は、群化され(bundled)、時間経過とともに認識される複数の商品またはサービスを含む履行義務の進捗度を測定するために、複数の方法を適用できるか。

⁵¹ ASC 606-10-25-27、IFRS 第 15 号パラグラフ 35。

⁵² 顧客に移転された商品またはサービスの価値に基づく。

⁵³ 顧客への商品またはサービスの移転における事業体の取組みまたはインプットに基づく。

⁵⁴ ASC 606-10-55-18、IFRS 第 15 号パラグラフ B16。

⁵⁵ TRG Agenda Paper 40 で検討されている。

⁵⁶ TRG アジェンダ・ペーパー第 40 号からの引用。この考え方に関する追加情報については、新収益基準の「結論の根拠」パラグラフ BC167 を参照されたい。スタッフはまた、「顧客にとっての価値」という表現が、ASC 606-10-55-17 (IFRS 第 15 号パラグラフ B15) と ASC 606-10-55-18 (IFRS 第 15 号パラグラフ B16) では異なる文脈で使用されていることを明確化した。

⁵⁷ TRG アジェンダ・ペーパー第 40 号からの引用。

- ・ 一群(bundle)の商品またはサービスを含む履行義務の充足に向けた進捗度を測定する方法。例えば、約束された商品またはサービスが履行義務の中に複数あり、それらが様々な期間において提供される場合、事業体は、個々の商品およびサービスについて進捗度を測定する単一の方法をどのようにして選択すべきかという問題が生じる。

TRG メンバーは、単一の履行義務については共通の(すなわち、単一の)進捗度の指標が必要とされるという決定を含め、これらの論点に関する FASB と IASB のスタッフの分析と結論に概ね同意した。TRG メンバーは、単一の履行義務が複数の商品もしくはサービスを含む場合、または複数の支払いの時系列を有する場合、共通の進捗度の指標を選定することが困難なことがある、と述べるとともに、その選定が自由な選択でないことを強調した。さらに、共通の進捗度の指標が契約の経済的実質を表さない場合、その契約に複数の履行義務が含まれていることを示唆している可能性があるものの、その指標は決定的なものではないと指摘した。

契約の識別前における履行義務の部分的な充足(2015年3月のTRG会合)

事業体は、(1) 契約に同意する前に、または(2) 契約が新収益基準のステップ1の規準を充足する前に、顧客との間で予想される特定の契約に基づく活動を開始することが時としてある。FASB および IASB スタッフは、契約がステップ1の規準を充足する日を「契約確定日(contract establishment date)」(CED)と呼び、CED前に行われる活動を「CED前活動」と呼んでいる⁵⁸。

スタッフは、関係者が CED 前活動に関して (1) CED 前活動による収益の認識方法および(2) CED 前に発生した一定の履行コストの会計処理方法という2つの論点を特定したことに留意した。

TRG メンバーは、累積的なキャッチアップの方が新収益基準のコア原則との整合性が高いことから、ステップ1の規準が充足された時点で、事業体は CED 前活動に係る収益の認識を、遡及的ではなく、累積的なキャッチアップで行う(すなわち、完全に充足された、または部分的に充足された履行義務に係る収益を CED 現在で計上する)べきとするスタッフの結論に概ね同意した。

TRGメンバーはまた、一定のCED前の履行コストは、予想される契約を履行するためのコストとして資産計上するということに概ね合意した。しかし、それらのコストがそれまでになされた進捗と関連している場合は、履行義務を構成する商品またはサービスがすでに顧客に移転されているため、当該コストを CED 現在で直ちに費用処理する。それ以外の資産は、関連する商品またはサービスが顧客に移転される期間にわたり償却される。

商品の支配が移転する時点の決定(2015年7月のTRG会合)

関係者は、事業体が商品の支配を移転する時点の決定に関する疑問を提起した。具体的には、商品の提供に係る収益を一時点で認識すべきか、または時間経過とともに認識すべきかを問題にした⁵⁹。時間経過に伴う収益の認識に関する規準の一つは、事業体の履行につれて、顧客が商品の便益を同時に受け取り消費することである。

TRG メンバーは、事業体は「商品に固有の特性、契約条件、およびインフラストラクチャーその他の提供の仕組みに関する情報を含む、関連する事実および状況をすべて」⁶⁰を考慮しなければならないとする FASB と IASB スタッフの結論に同意した。

⁵⁸ スタッフは TRG アジェンダ・ペーパー第 33 号パラグラフ 3 において、CED 前活動には次のものが含まれる可能性があるとして指摘している。(1)「顧客への商品またはサービスの移転をもたらさず、また予想される契約も履行しない管理作業」、(2)「予想される契約を履行するための活動であるが、セットアップコストなど、顧客への商品またはサービスの移転をもたらさないもの」、または(3)「CED 時点でまたはそれ以後、商品またはサービスを顧客に移転する活動」。

⁵⁹ ASC 606-10-25-27(a)、IFRS 第 15 号パラグラフ 35(a)を参照のこと。

⁶⁰ TRG アジェンダ・ペーパー第 43 号からの引用。

本人か代理人かの検討

新収益基準の下では、事業体が本人であるか(したがって、収益を総額表示するのか)、それとも代理人であるか(その結果、収益を純額表示する)という決定は、顧客に対する事業体の約束の性質と、約束された商品またはサービスが顧客に移転される前に誰がその商品またはサービスを支配しているかによって決まる。

事業体が本人であるか、代理人であるかの評価(2014年7月のTRG会合)

「バーチャルな」商品およびサービス—ソーシャル・ネットワーキング・ウェブサイトやモバイル・アプリケーション・ストアを通じてインターネット上で継続的に提供されている無形の商品およびサービス—が関わる取引は、事業体が本人か代理人かの評価を複雑にすることがある。そのような取決め(および、ギフト・カードを通じて譲渡される権利が関わる取決めなどのその他の取決め)の性質上、TRGは、以下の適用上の問題について議論した。

- 仲介者がバーチャル商品またはサービスの対価として顧客に請求した額についてオリジネーターが一切知らない場合、本人か代理人かの評価に与える影響を含め、オリジネーターと仲介者に関して支配がどのように評価されるのか。
- 事業体が本人か代理人かを決定するためのステップの順番。例えば、(1) 新収益基準における代理人指標は、誰が商品またはサービスを支配しているかを事業体が当初段階で判定するための参考として使うためのものなのか、それとも(2) 誰が商品またはサービスを支配しているのかを容易に決定できなかった場合にのみ、代理人指標を適用するのかが明確ではない。
- 代理人指標をオリジネーターと仲介者にどのように適用すべきか(例えば、特定の指標は、オリジネーターと仲介者の両方に適用されるのかどうか)。
- 指標によって重要性に差があるかどうか(例えば、バーチャル商品またはサービスが関わる取決めに、在庫リスクが適用可能かどうか)。

加えて、新たな収益ガイダンスは事業体に対し、顧客との契約における総対価を、割引も含めた上で、契約に基づく事業体の履行義務それぞれに配分することを要求している。割引をすべての履行義務に配分すべきか否か、また、事業体が一部の履行義務については本人であるものの、別の履行義務については代理人である場合、対価を総額ベースで配分すべきか、それとも純額ベースで配分すべきかについて、関係者から疑問が提起された。

TRGメンバーは、議論された論点について全般的な合意に到達せず、新収益基準における本人か代理人かに関するガイダンスの明確化が有用となるとの見解を示した。

編集者注: FASBは2016年3月17日、事業体が3者以上の当事者を含む契約において自身が本人にあたるのか、それとも代理人にあたるのかをどのように評価すべきかについて提起された論点に対処するために、[ASU 2016-08⁶¹](#)を公表した。

具体的には、同ガイダンスは事業体に対し、以下を判断することを要求している。

- 顧客への約束の性質。顧客に特定の商品またはサービスを提供することが事業体の義務である場合、事業体は本人にあたる。あるいは、特定の商品またはサービスが第三者によって顧客に提供されるように手配することが事業体の義務である場合、事業体は代理人にあたる。
- 特定の商品またはサービスが顧客に移転される前に、誰がその商品またはサービスを支配するのか。事業体は、「特定の商品またはサービスが顧客に移転される前に、その商品またはサービスを支配している」場合、本人にあたる。

さらに、同ASUは、会計単位は特定の商品またはサービス(区別される商品もしくはサービス、または一群の区別される商品もしくはサービス)であること、また、事業体は、ある契約における一部の特定の商品またはサービスに関しては本人になりうるが、他の商品またはサービスに関しては代理人になりうることを明確にし

⁶¹ FASB 会計基準アップデート第 2016-08 号「本人か代理人かの検討(収益の総額表示か純額表示)」

ている。

同 ASU はまた、本人が支配しうる商品またはサービスの種類⁶²に関する明確化のためのガイダンスを追加するとともに、新収益基準における本人か代理人かの指標を再構成して、(1) 事業体がどのような場合に代理人として活動しているかではなく、事業体がどのような場合に本人として活動しうるかを例示し、(2) 各指標が支配の原則にどのように関連しているかを説明している。同 ASU に関する詳細は、デロイトの 2016 年 3 月 22 日付 *Heads Up* を参照されたい。

契約資産および契約負債

新収益基準では、「契約資産」および「契約負債」という用語が導入され⁶³、貸借対照表におけるその認識と表示に関するガイダンスが提供されている。含まれている。具体的には、事業体は、契約獲得の増分コスト（例えば、販売手数料）の回収を見込んでいる場合、当該コストに係る資産の認識を要求される。資産計上されたコストは、その後、当該資産が関連する商品またはサービスの移転パターンと一致する仕方では償却される（一定の状況では、償却が当初契約期間を超えることがある）。

新収益基準はまた、事業体に対し、(1) 収益契約の獲得の増分コスト、および(2) 収益契約の履行コストについて減損テストを実施することを要求している。新たなガイダンスの下では、契約資産の帳簿価額が、「その資産が関係する商品またはサービスと引き換えに事業体が受け取ると予想する対価の残額」から、まだ認識されていない関連コストを控除した後の金額を超える場合、減損が存在する⁶⁴。

契約獲得のコスト(2015 年 1 月の TRG 会合)

多くの事業体は、顧客との契約を獲得するために販売手数料を支払っていることから、当該手数料に対して新収益基準のコストのガイダンスをどのように適用するべきかに関して、以下を含む疑問が生じている。

- 一定の手数料（例えば、契約更新時または契約変更時の手数料、将来の事象を条件とする手数料の支払い、および「クローバック(返還)」または閾値の対象となる手数料の支払い）が契約資産としての条件を充足するか否か。
- 増分コストとして計上する手数料の金額を決定するにあたり、資産計上すべきコストの種類（例えば、事業体は、給与税、年金、401(k)の雇用主拠出などの諸手当を考慮すべきか否か、すべきである場合、どのように考慮すべきか）。
- 複数の履行義務に関連する契約費用の資産の償却パターン（例えば、別々の時点または期間にわたって充足される複数の履行義務に関連する契約費用の資産について）

TRG メンバーは、事業体は最初に、負債認識に関する現行会計基準を引き続き参照して、顧客との契約から生じる負債を計上する必要があるか否かを判断し、もし必要がある場合は、いつ計上するべきかを判断するということで概ね合意した。例えば、事業体は負債（例えば、手数料、給与税、401(k)の雇用主拠出）に関する特定の会計基準を適用し、その後、関連する借記を資産として、それとも費用として計上するかを判断する。

TRG メンバーはまた、償却期間や償却方法に関する規範的ガイダンスは不要であること、ならびに新収益基準においては、(1) 事業体の方法は規則的なものである必要があり、(2) 期間は、顧客への商品およびサービスの移転パターンを反映している必要があることが明確にされていることを指摘した。

⁶² 同 ASU の ASC 606-10-55-37A を参照。

⁶³ 契約資産および契約負債の定義については ASC 606-10-20 を参照。

⁶⁴ 費用の資産計上と減損に関するガイダンスは、ASC 340-40-25 および ASC 340-40-35、ならびに IFRS 第 15 号のパラグラフ 91 から 104 を参照。

契約資産および契約負債の表示(2014年10月のTRG会合)

特定の種類の資産および負債は、現行会計基準の下での収益契約から導き出されているものの、新収益基準の下で契約資産および負債をどのように表示すべきかに関する論点が特定されている。これらの論点には、以下が含まれる。

- ・ **会計単位の決定**—TRG は、契約資産および負債を表示するのに適切な会計単位は、個々の履行義務ではなく契約であるということ概ね合意した。
- ・ **個々の契約に関する契約資産および負債の表示**—TRG メンバーは、契約資産または負債は契約それぞれについて純額表示すべきということ概ね合意した。
- ・ **結合契約に関する契約資産および負債の表示**—TRG は、契約が新収益基準に基づく結合の規準を満たす場合、契約資産または負債は結合契約について表示すべきということ概ね合意した。
- ・ **契約資産および負債と他の契約資産および負債の相殺**—TRG メンバーは、事業体は相殺の権利を有するか否かの判断にあたり現行ガイダンスに依拠すべきであるということ概ね合意した⁶⁵。また、契約資産と負債のネットリングは、契約の下で残存する権利および義務に関わる事業体のネットポジションを反映するものであることから、相殺とは異なることが指摘された。

資産計上された契約コストの減損テスト(2014年7月のTRG会合)

契約資産の減損テストにあたり、事業体は、その契約資産から経済的便益を受け取ることが予想される全期間を考慮に入れなければならない。したがって、事業体が受け取ると予想する残りの対価の金額を見積もるためには、特定の予想される契約(すなわち、更新を含む)に基づく商品またはサービスも考慮に入れる必要がある。しかし、減損ガイダンスは、「事業体が受け取ると予想する対価の金額」を計算する際、取引価格を決定するために用いる原則を適用すべきであるとも述べているため、矛盾があるように思われる⁶⁶。取引価格の決定には、更新は含まれないであろう⁶⁷。

TRG メンバーは、契約資産の減損テストを実施するにあたっては、当該資産が、当該契約の延長期間または更新期間中に移転される商品およびサービスに関係しているならば、予想される契約の延長または更新から得られる経済的便益が考慮に入れられるということ概ね合意した。

編集者注:FASBは2016年1月20日に開催した会合で、新収益基準に対する特定の技術的訂正について議論し、事業体は減損テストのために以下を実施すべきことを明確化する目的でASC 340-40を改定することで暫定的に合意した。

- ・ 事業体が受け取ると予想する対価の残額を測定する際、契約の更新および延長を考慮に入れる。
- ・ 事業体が受け取ると予想する対価の金額に、(1) 受け取ることが予想される現金の金額、および(2) すでに受け取ったものの、まだ収益として認識されていない現金の金額の両方を含める。
- ・ 以下の順番で減損をテストし、認識する。(1) ASC 340-40の対象範囲外にある資産(ASC 330に基づく棚卸資産など)、(2) ASC 340-40に準拠して会計処理される資産、および(3) ASC 350 および ASC 360に基づく報告単位および資産グループ。

⁶⁵ ASC 210-20。IAS 第1号「財務諸表の表示」。IAS 第32号「金融商品:表示」

⁶⁶ ASC 340-40-35-4、IFRS 第15号パラグラフ102。

⁶⁷ ASC606-10-32-4(IFRS 第15号のパラグラフ49)は、「取引価格の決定の目的上、事業体は、商品またはサービスが既存の契約に従って約束通り顧客に移転され、当該契約が解約、更新または変更されないものと推定すべきである」と述べている。

付録—収益基準の適用上の問題の時系列リスト

2014年7月のTRG会合

以下の表は、2014年7月のTRG会合で議論された収益基準の適用上の問題をまとめたものである。

トピック	ページ	収益基準の適用上の問題または議論された疑問点	出典
収益の総額表示か純額表示か—事業体が本人か代理人かの評価	23	<ul style="list-style-type: none"> ASC 606-10-55-59(IFRS 第15号パラグラフ B37)における代理人指標の適用 <ul style="list-style-type: none"> 代理人指標と、本人は顧客への商品またはサービスの移転前にその商品またはサービスを支配するという原則との相互関係 一部の種類の契約(具体的には、無形の商品またはサービスに係る契約、および代理人指標が矛盾した証拠をもたらす契約)への代理人指標の適用 事業体は、自身が本人である(通常、その結果として、総額で収益認識を行う)と判断した場合、受領したのが現金の純額であって総額が分からないならば、収益のどの金額を認識すべきか? 事業体が一部の提供物については本人となり、他の提供物については代理人となる取引において、取引価格の配分ガイダンスをどのように適用すべきか? 	TRG アジェンダ・ペーパー第1号
収益の総額か純額か—顧客に請求される金額	16	事業体は、新収益基準に基づき顧客に請求される金額の表示をどのように決定すべきか?	TRG アジェンダ・ペーパー第2号
売上ベースおよび使用量ベースのロイヤリティ	14	<ul style="list-style-type: none"> 売上ベースまたは使用量ベースのロイヤリティはどのような場合に、「知的財産のライセンスと引き換えに約束」されていて、そのためにロイヤリティ制限が適用されると言えるか? ロイヤリティ制限の対象範囲にロイヤリティを部分的に含めることは可能か? 	TRG アジェンダ・ペーパー第3号
資産計上された契約コストの減損テスト	26	事業体は、資産計上された契約コストの減損テストを実施する際、契約の更新および延長をどのように考慮すべきか?	TRG アジェンダ・ペーパー第4号

2014年7月のTRG会合に関する追加情報は、[TRG アジェンダ・ペーパー第5号](#)およびデロイトの2014年7月付 *TRG Snapshot* を参照されたい。

2014年10月のTRG会合

以下の表は、2014年10月のTRG会合で議論された収益基準の適用上の問題をまとめたものである。

トピック	ページ	収益基準の適用上の問題または議論された疑問点	出典
顧客の選択権	11	<ul style="list-style-type: none"> 選択権が重要な権利を提供するか否かの評価は、顧客との現行契約の文脈においてのみ実施すべきか、それとも過去および将来見込まれる顧客との取引も考慮に入れて実施すべきか? 選択権が重要な権利を提供するか否かの評価は、定量的な評価に限られるのか、それとも定性的要因も考慮に入れるべきか? 	TRG アジェンダ・ペーパー第6号
契約資産および契約負債の表示	25	<ul style="list-style-type: none"> 事業体は、複数の履行義務を含む契約の表示をどのように決定すべきか? 事業体は、ASC 606-10-25-9(IFRS 第15号パラグラフ 17)に従ってステップ1(顧客との契約の識別)に基づき結合されている2つ以上の契約の表示をどのように決定すべきか? 事業体はどのような場合に、貸借対照表の項目と契約資産または契約負債を相殺できるか? 	TRG アジェンダ・ペーパー第7号

2014年10月のTRG会合(続き)

トピック	ページ	収益基準の適用上の問題または議論された疑問点	出典
知的財産のライセンス	13	<ul style="list-style-type: none"> 別個の履行義務に相当しない知的財産のライセンスの場合、事業体は、そのライセンスが事業体の知的財産にアクセスする権利と事業体の知的財産を使用する権利のどちらの性質を持つかを判断する(すなわち、そのライセンスが時間の経過とともに充足されるか、それとも一時点で充足されるかを判断する)必要があるか？ライセンスの性質が、ライセンス期間全体を通して存在する状態の事業体の知的財産にアクセスする権利となるためには、(1) ライセンサーの契約上の活動または見込まれる活動が、対象となる知的財産の形態および/または機能を変化させる必要があるのか、それとも(2) 知的財産それ自体の価値が著しく変化すれば知的財産の変化と言えるのか？ <ul style="list-style-type: none"> 顧客が対象となる知的財産の最新版を使用することを要求されない場合、顧客は、ライセンサーの活動によって、自身が権利を有する知的財産のもたらすプラスまたはマイナスの影響に直接さらされるか？ 事業体は、ASC 606-10-55-60(c)(IFRS 第15号パラグラフB58(c))に基づくライセンスの性質の判断において、知的財産のライセンスから分離できない商品またはサービスを移転する活動を考慮すべきか？ 新収益基準のステップ2(履行義務の識別)を適用するにあたり、知的財産のライセンス契約における制限は、当該契約に含まれるライセンスが一つなのか複数なのかの判断に影響を与える可能性があるか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第8号
契約の文脈で区別される	8	事業体は、商品またはサービスが契約の文脈で区別されるか否かをどのように評価すべきか？	TRG アジェンダ・ペーパー第9号
契約の強制可能性および解約条項	6	事業体は、契約の期間(すなわち、契約上の期間)を決定するにあたり解約条項をどのように評価すべきか？	TRG アジェンダ・ペーパー第10号

2014年10月のTRG会合に関する追加情報は、[TRG アジェンダ・ペーパー第11号](#)およびデロイトの2014年10月付 *TRG Snapshot* を参照されたい。

2015年1月のTRG会合

以下の表は、2015年1月のTRG会合で議論された収益基準の適用上の問題をまとめたものである。

トピック	ページ	収益基準の適用上の問題または議論された疑問点	出典
約束された商品またはサービスの識別	7	顧客との契約において約束された商品またはサービスとは、どのようなものか？	TRG アジェンダ・ペーパー第12号
回収可能性	6	<ul style="list-style-type: none"> 事業体は、契約のポートフォリオについて回収可能性をどのように評価すべきか？ 事業体はどのような場合に回収可能性を再評価すべきか？ 事業体は、事後の再評価において(すなわち、契約開始時に回収可能と判断された後で)回収可能性が高くないと判断された契約について、どのように収益を認識すべきか？ 事業体は、契約に割引が含まれるか否かをどのように評価すべきか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第13号
変動対価	17	<ul style="list-style-type: none"> 事業体は、顧客に支払われる対価をいつ認識すべきか？ 変動対価に対する制限は、契約レベルで適用すべきか、それとも履行義務レベルで適用すべきか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第14号
現金以外の対価	18	<ul style="list-style-type: none"> 顧客から受領した(または受領可能な)現金以外の対価の測定日はいつか？ 現金以外の対価の公正価値が、対価の形式が原因で、かつ対価の形式以外の理由で変化しうる取引に、制限はどのように適用されるか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第15号
待機義務	8	<ul style="list-style-type: none"> 取決めにおける顧客への約束の性質はどのようなものか？ 事業体は、時間の経過とともに充足される待機義務(stand-ready obligation)(すなわち、事業体の約束の性質が、履行するために「待機(standing ready)」しているサービスであると事業体が判断した義務)の完全な完了に向けた進捗度をどのように測定すべきか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第16号

2015 年 1 月の TRG 会合(続き)

トピック	ページ	収益基準の適用上の問題または議論された疑問点	出典
イスラム金融取引	N/A	イスラム金融機関はたとえ短期間だけでも原資産を所有していなければならない、当該資産の所有に付随するリスクと経済価値をすべて保持した後に当該資産を売却することから、延べ払い取引(TRG アジェンダ・ペーパー第 17 号パラグラフ 7 において説明されている「第 1 種」をおそらく例外として)は、まず IFRS 第 15 号を適用してから、IFRS 第 9 号に基づき報告すべきかどうか。	TRG アジェンダ・ペーパー第 17 号
重要な権利	12	<ul style="list-style-type: none"> 顧客による重要な権利の行使の会計処理 重要な権利と重要な財務要素 どのような場合に重要な権利が存在するかの判断 	TRG アジェンダ・ペーパー第 18 号
顧客に支払われる対価	17	<ul style="list-style-type: none"> 事業体は、顧客に支払われる対価に関するガイダンスを契約レベルで適用することを要求されるか、それともより広範に「顧客関係」全体に適用することを要求されるか？ 顧客または「事業体の商品またはサービスを顧客から購入する他の当事者」に対してなされた支払いに関するガイダンスは、販売チェーン中の顧客にのみ適用されるのか、それともより広範に事業体の顧客の一切の顧客に適用されるのか？ 予想されるものの、まだ顧客には約束されていない、顧客に支払われる対価の認識時期 顧客に支払われる対価から生じる「マイナスの収益」 	TRG アジェンダ・ペーパー第 19 号
重要な財務要素	19	<ul style="list-style-type: none"> ASC 606-10-32-17(c) (IFRS 第 15 号パラグラフ 62(c)) の要因は、広範に (ASC 606 の設例 30 と整合する方法で) 適用すべきか？ 取決めにおけるインプライド金利がゼロ(すなわち、無利息のファイナンス)であり、その結果、受領する対価が現金販売価格と等しい場合、財務要素は存在するか？ 対価が前もって受領され、収益が複数年にわたって認識される場合、事業体は貨幣の時間的価値をどのように調整すべきか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第 20 号
契約獲得のコスト	25	<ul style="list-style-type: none"> 当初契約を獲得した後の更新時に支払われる手数料 <ul style="list-style-type: none"> 手数料の資産計上 償却期間はどれぐらいになるか？ 事業体は、(当初手数料について適切な償却期間を決定するにあたり)更新のために支払われた手数料が当初契約に対して支払われた手数料に「見合って」いるかどうかをどのように評価すべきか？ 契約変更(別個の契約として扱われない)で稼得された手数料は、資産計上すべきか？ 将来の事象に左右されるコストは、増分コストにあたるか？ 「クローバック(返還)」(すなわち、顧客が履行しない場合の事業体への払戻し)の対象となる手数料の支払いは、契約獲得の増分コストとして資産計上すべきか？ 累積的な目標の達成に基づく手数料は、資産計上すべきか？ 事業体は、増分コストとして計上する手数料の金額算定の評価において、諸手当(例えば、給与税、年金/401(k)の雇用主拠出、FICA)を考慮すべきか？ 事業体は、別々の時点または期間にわたって充足される複数の履行義務に関連する契約費用の資産に係る償却パターンをどのように決定すべきか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第 23 号
契約変更—移行時の実務上の便宜	2	適用開始日より前の契約変更に関するガイダンスを適用する際に事業体が直面する可能性のある一部の課題(およびコスト)に対処するために、実務上の便宜(および、その実務上の便宜の利用の開示を求める規定)が設けられるべきか？	TRG アジェンダ・ペーパー第 24 号

2015 年 1 月の TRG 会合に関する追加情報は、[TRG アジェンダ・ペーパー第 25 号](#)およびデロイトの 2015 年 1 月付 *TRG Snapshot*を参照されたい。

2015年3月のTRG会合

以下の表は、2015年3月のTRG会合で議論された収益基準の適用上の問題をまとめたものである。

トピック	ページ	収益基準の適用上の問題または議論された疑問点	出典
寄付	5	寄付は、新収益基準の対象範囲に入るか？	TRG アジェンダ・ペーパー第26号
区別される商品またはサービスのシリーズ	9	<ul style="list-style-type: none"> シリーズ規定は、継続的に商品が引き渡される、またはサービスが履行される場合にのみ適用されるか？ シリーズ規定を適用するためには、会計上の結果が、対象となる区別される商品およびサービスをそれぞれ別個の履行義務として会計処理したと仮定した場合と同一である必要があるか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第27号
顧客に支払われる対価	17	<ul style="list-style-type: none"> 顧客へのどの支払いが、顧客に支払われる対価に関するガイダンスの対象範囲に含まれるか？ 顧客に支払われる対価に関するガイダンスは、販売チェーン中の顧客に関連しているのか、それともより広範に事業体の顧客の一切の顧客に適用されるのか？ 顧客に支払われる対価の認識の時期 	TRG アジェンダ・ペーパー第28号
製品保証	15	製品保証が別個に価格設定されていない場合、事業体は、その製品保証が顧客との契約における履行義務に相当するか否かをどのように評価すべきか？	TRG アジェンダ・ペーパー第29号
重要な財務要素	19	<ul style="list-style-type: none"> 事業体は、約束した対価と現金販売価格の差異が重要な財務要素に関連していない場合を決定するにあたり、ASC 606-10-32-17(c)(IFRS 第15号パラグラフ62(c))の要因をどのように適用すべきか？ 約束した対価が現金販売価格と等しい場合、財務要素は存在するか？ 新収益基準は、重要でない財務要素の会計処理を禁止しているか？ 事業体は、複数の履行義務について単一の連続的な支払いがなされる状況において実務上の便宜が適用できるか否かをどのように判断すべきか？ 事業体は、重要な財務要素を含む取決めにおいて収益の調整をどのように計算すべきか？ 複数の履行義務が存在する場合、重要な財務要素に関するガイダンスをどのように適用すべきか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第30号
変動的な割引	21	割引の配分に関するガイダンスと変動対価の配分に関するガイダンスの間には、どのような相互関係があるか？	TRG アジェンダ・ペーパー第31号
重要な権利の行使	12	<ul style="list-style-type: none"> 事業体は、顧客による重要な権利の行使をどのように会計処理すべきか？ 事業体は、重要な権利を提供する顧客の選択権に重要な財務要素が含まれているかどうかをどのように評価すべきか？ 事業体は、返還不能な前払い手数料をどの期間にわたって認識すべきか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第32号
部分的に充足された履行義務	22	<ul style="list-style-type: none"> CED前活動から生じる収益は、どのように認識すべきか？ 事業体は、CED前に発生した履行コストをどのように会計処理すべきか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第33号

2015年3月のTRG会合に関する追加情報は、[TRG アジェンダ・ペーパー第34号](#)およびデロイトの2015年3月付 *TRG Snapshot*を参照されたい。

2015年7月のTRG会合

以下の表は、2015年7月のTRG会合で議論された収益基準の適用上の問題をまとめたものである。

トピック	ページ	収益基準の適用上の問題または議論された疑問点	出典
返品手数料および関連コストの会計処理	20	<ul style="list-style-type: none"> 事業体は、返品が見込まれる製品に係る返品手数料をどのように会計処理すべきか？ 事業体は、見込まれる返品に係る返品コスト(例えば、発送または再梱包にかかるコストの見積額)をどのように会計処理すべきか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第 35 号
対象範囲:クレジット・カード	4	<ul style="list-style-type: none"> カード発行銀行とカード・ホルダーとの契約の権利および義務は、ASC 606 の対象範囲に含まれるか？ カード・ホルダーのリワード・プログラムは、ASC 606 のガイダンスの対象範囲に含まれるか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第 36 号
顧客に支払われる対価	17	<ul style="list-style-type: none"> 顧客へのどの支払いが、顧客に支払われる対価に関するガイダンスの対象範囲に含まれるか？ 顧客に支払われる対価に関するガイダンスに基づき、誰が事業体の顧客とみなされるか？ 顧客に支払われる対価の認識時期に関するガイダンスと変動対価に関するガイダンスをどのように調整するか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第 37 号
ポートフォリオの実務上の便宜および変動対価の制限の適用	18	<ul style="list-style-type: none"> 事業体は、期待値の方法を用いることによって、他の類似した契約から得られる証拠を考慮して見積りを算出する場合、ポートフォリオの実務上の便宜を適用することになるか？ 期待値の方法に基づいて見積もられる取引価格は、個別契約について生じ得ない結果に相当する金額であることが可能か？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第 38 号
シリーズ規定の適用および変動対価の配分	10	<ul style="list-style-type: none"> シリーズ規定を適用できるか否かの判断において、事業体は、履行義務が実質的に同一である、区別される商品またはサービスで構成されるか否かをどのように考慮すべきか？ アウトプットの数量は未確定だが、アウトプット 1 単位当たりの契約上の料金が固定されている場合、対価は変動的か？ ASC 606-10-32-40(b)(IFRS 第 15 号パラグラフ 85(b))の要件が満たされるためには、変動対価を相対的な単独の販売価格に基づいて配分する必要があるか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第 39 号
履行義務の完全な充足に向けた進捗度の測定に係る実務上の便宜	21	<ul style="list-style-type: none"> 履行義務の完全な充足に向けた進捗度の測定に係る実務上の便宜は、契約期間中に料金に変化する契約に適用できるか？ 履行義務の完全な充足に向けた進捗度の測定に係る実務上の便宜が利用されていない場合、事業体は、ASC 606-10-50-14(IFRS 第 15 号パラグラフ 121)の開示に係る実務上の便宜を適用できるか否かをどのように評価すべきか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第 40 号
単一の履行義務に複数の商品またはサービスが含まれる場合の進捗度の測定	22	<ul style="list-style-type: none"> 結合された履行義務の完了における事業体の履行を表すために、複数の進捗度の指標を用いることは可能か？ 時間経過とともに充足される結合された履行義務に複数の商品またはサービスが含まれている場合、事業体は進捗度の指標をどのように決定すべきか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第 41 号
移行時に完了している契約	3	<ul style="list-style-type: none"> 移行ガイダンスを適用する際、契約はどの時点で「完了」したとみなされるか？ 事業体は、新収益基準の適用後に「完了した契約」をどのように会計処理すべきか？ 	TRG アジェンダ・ペーパー第 42 号
商品の支配が移転する時点の決定	23	<p>事業体の履行につれて顧客が商品の便益を同時に受け取り消費するかどうかを評価するにあたり、事業体はどのような要素を考慮すべきか？</p>	TRG アジェンダ・ペーパー第 43 号

2015年7月のTRG会合に関する追加情報は、[TRG アジェンダ・ペーパー第 44 号](#)およびデロイトの2015年7月付 *TRG Snapshot*を参照されたい。

2015年11月のTRG会合

以下の表は、2015年11月のTRG会合で議論された収益基準の適用上の問題をまとめたものである。

トピック	ページ	収益基準の適用上の問題または議論された疑問点	出典
ライセンス—制限および更新に関連する特定の適用上の論点	14	<ul style="list-style-type: none"> 時間ベースの使用権(一時点の)ライセンスの更新 契約中の区別される権利 変更を通じて追加される区別される権利 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 	TRG アジェンダ・ペーパー第 45 号
生産開始前の活動	3	<ul style="list-style-type: none"> 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に相当する(または、時間経過とともに充足される履行義務の完全な充足に向けた進捗度の指標に含められる)かどうかをどのように評価すべきか? 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コストをどのように会計処理すべきか?(米国会計基準のみに関する疑問点) 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コストは ASC 340-10 と ASC 340-40 のコスト・ガイダンスのいずれの対象範囲に含まれるのか?(米国会計基準のみに関する疑問点) 	TRG アジェンダ・ペーパー第 46 号
固定賭け率のゲーミング契約 (fixed-odds wagering contract) は ASC 606 の対象範囲に含まれるか含まれないか	5	固定賭け率のゲーミング契約は、ASC 606 の対象範囲に含まれるか?	TRG アジェンダ・ペーパー第 47 号
追加的な商品・サービスに対する顧客の選択権	11	<ul style="list-style-type: none"> 任意購入か、変動対価か 任意購入とはどのようなものか? 任意購入はなぜ、変動対価とは異なるのか? 顧客の解約権およびペナルティ 任意購入はどのような場合に別個の履行義務とみなすべきか? 	TRG アジェンダ・ペーパー第 48 号

2015年11月のTRG会合に関する追加情報は、デロイトの2015年11月付 *TRG Snapshot* を参照されたい。

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のうえ、Dbriefsにご登録ください。 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 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8,700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な事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

© 2016. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited