

TRG Snapshot

収益に関する会議

クリス・キリアッティ、ジョー・ディレオ、ベズナ・シリンガー、マーガレット・ファーリー、デニズ・ルーカス
デロイト&トウシュ LLP

目次

- トピック 1— キャリード・インタレストなどインセンティブベースの資本配分に関する対象範囲の考慮事項
- トピック 2— 顧客の選択権が重要な権利を発生させるか否かの評価における顧客の種類の考慮
- トピック 3— 金融機関にとっての対象範囲の考慮事項
- トピック 4— 一定期間にわたり支配がどのように移転するかの評価
- トピック 5— 契約変更における契約資産の取り扱い

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 2016 年 4 月 18 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 606¹ および IFRS 第 15 号² (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、IOSCO³ 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。

編集者注: 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、今後 IFRS の関係者のために TRG の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。したがって現在、TRG の会合は FASB のみで開催されているが、IASB スタッフ・メンバーはオブザーバーとして参加することがある。

2016 年 4 月 18 日の会合 (FASB のみによる最初のセッション) で、TRG は新収益基準の対象範囲に関連する事項を含め、5 つのトピックについて議論した。TRG は、トピック 3、4 および 5 に関する FASB スタッフの分析と見解に概ね同意し、したがって新収益基準の変更を提言しなかった。トピック 1 および 2 については、FASB スタッフがその評価と追加的なアウトリーチを引き続き実施する。そのため、トピック 1 および 2 は今後 TRG の会合で取り上げられる可能性がある。

TRG の次回会合は 2016 年 7 月 25 日に予定されている。

トピック 1— キャリード・インタレストなどインセンティブベースの資本配分に関する対象範囲の考慮事項

背景: 資産運用会社の報酬は一般に、管理報酬 (通常、運用資産の一定比率分) とインセンティブベースの報酬 (すなわち、ファンドのパフォーマンスが所定の閾値を超えた範囲に基づく報酬) で構成されている。多くの場合、プライベート・エクイティや不動産ファンド・マネジャー (当該ファンドに対し少量の所有割合を有するゼネラル・パートナーである場合がある) は、ファンドのリミテッド・パートナーシップの持分から資本を配分される形でインセンティブベースの報酬を受け取る (一般に「キャリード・インタレスト (carried interest)」と呼ばれる)。

¹ 参照している FASB 会計基準コディフィケーション (ASC または「コディフィケーション」) 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。

² IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」

³ 証券監督者国際機構

現行の米国会計基準の下では、EITF トピック第 D-96 号⁴がインセンティブベースの成功報酬の会計処理を定めており(多くの事業体はキャリアード・インタレストを含むインセンティブベースの資本配分にこれを適用する)、キャリアード・インタレストの会計処理として 2 つの容認可能な方法を特定している。方法 1 によれば、事業体は、すべてのサービスが履行され、すべての偶発事象が解消された時点でキャリアード・インタレストに係る収益を認識できる(一般に所定の測定期間の終了時に収益を認識することになるが、契約期間の終了時がそれに該当することもある)。これに対し、方法 2 によれば、事業体は、契約期間全体を通じて収益を認識し、契約上定められた数式に基づいてそれを測定することができる(すなわち、契約が各報告日に終了したとみなされる場合に顧客から受け取る金額)⁵。

新収益基準の設例 25 には、変動対価に関する制限を資産運用契約に適用する方法を示す適用ガイダンスが含まれているが、当該設例には、「資産運用会社が持分を通じて成功報酬を受け取る持分ベースの契約(すなわち、キャリアード・インタレストなどのインセンティブベースの資本配分)にこの設例が適用されるか否か」が明記されていない⁶。そのため、キャリアード・インタレストが新収益基準の対象範囲に入るか否かに関して以下のような見解が関係者から表明されてきた。

- ・ 見解 A—キャリアード・インタレストは新収益基準の対象範囲に入る。
- ・ 見解 B—キャリアード・インタレストは新収益基準の対象範囲に入らない。
- ・ 見解 C—キャリアード・インタレストに関する事業体の会計処理はその契約の内容と実質により変わり得る。

見解 A の支持者は、キャリアード・インタレストを収益取引と捉え、かかる持分(interest)を他の業種に見られる顧客との契約における業績ボーナスに類比する(すなわち、キャリアード・インタレスト契約や他の類似契約の目的は、資産運用会社に対しそのサービスに係る報酬を供与することにあると考える)。したがって、見解 A の下では、キャリアード・インタレストは取引価格に含まれ、変動対価に係る制限に関するガイダンスが適用される⁷。さらに事業体は、ASC 606-10-50 に従いそれらの契約に関する追加情報を開示することを要求される。

これに対し、見解 B の支持者は、「その契約は他の会計基準に従い所有持分として会計処理すべきである」⁸と考える。なぜならば、リミテッド・パートナーシップへの資産運用会社の投資は金融資産または金融商品の定義を充足する可能性があるが、これらは ASC 606 の対象範囲外にあるからである。見解 C の支持者は、それらの契約は多様であるため、事業体は重要な判断を行使してその内容と実質を評価し、適切な会計処理を決定する必要があると考える。

FASB スタッフは、以下のような理由に基づき見解 A を支持した。

- ・ 設例 25 は、審議会が、インセンティブベースの報酬または成功報酬を伴う契約を含め、資産運用サービス契約を ASC 606 の対象範囲に含めることを意図した証拠である。
- ・ キャリアード・インタレストは資産運用会社に対しそのサービス(すなわち、ファンドの管理と運用)に係る報酬を供与することを目的としている。
- ・ 審議会は、ASU 2015-02 の審議において事業体の連結分析から成功報酬を除外した際(すなわち、事業体の変動持分事業体の主要な受益者か否かを決定する際)、キャリアード・インタレストが所有持分よりもサービスに類似していることを確認した⁹。

⁴ 発生問題専門委員会(Emerging Issues Task Force:EITF)トピック第 D-96 号「数式に基づく管理報酬の会計処理」、ASC 605-20-S99-1 にコード化

⁵ FASB スタッフは TRG アジェンダ・ペーパー第 50 号において、現在、事業体がキャリアード・インタレストの会計処理に使用する方法に関して実務上の多様性が存在していることは理解していると述べた。さらに FASB スタッフは、実施したアウトリーチに基づき、方法 1 を適用する事業体は、「総じてトピック第 606 号に基づく会計モデルで十分であるとする見解を表明している」のに対し、方法 2 を適用する事業体は、ASC 606 の下では「収益認識が現行実務よりも大幅に長い期間にわたり繰り延べられるため、特に長期契約の場合…経済的実質が…忠実に反映されない」と考えていることを指摘した。

⁶ TRG アジェンダ・ペーパー第 50 号の paragraph 12 からの引用

⁷ ASC 606-10-32-12.

⁸ TRG アジェンダ・ペーパー第 50 号の paragraph 23 からの引用

⁹ FASB 会計基準アップデート第 2015-02 号「連結分析の修正」

詳しくは [TRG アジェンダ・ペーパー第 50 号](#) を参照されたい。

要約: 相当の議論の後、資産運用契約に含まれるキャリード・インタレストが ASC 606 の対象範囲に入り、その結果、新基準の変動対価に係る制限に関するガイダンスが適用されるか否かについて、TRG は全般的な一致に達しなかった。審議会は、それらのインセンティブベースの報酬を提供サービスに係る報酬(すなわち、収益取引の一部)として捉えているため、それらの契約を ASC 606 の対象範囲に含めることを意図していると改めて述べた。多くの TRG メンバーも、それらの契約の本質は、提供サービスに係る報酬を資産運用会社に供与することであるという考えを示した(EITF トピック第 D-96 号に基づくかかる契約に対する現在の捉え方に類似している)。

しかしながら一部の TRG メンバーは、EITF トピック第 D-96 号のガイダンスが廃止された場合、キャリード・インタレスト(すなわち、資産運用会社が保持するファンドへの所有持分)は、ASC 606 ではなく ASC 323 に基づいて評価する必要があるかもしれないと指摘した。会合に出席していた SEC オブザーバーは、そうした結果の可能性を認めながらも、同時に、キャリード・インタレストが ASC 606 に従って会計処理されたとしても反対しないと述べた。審議会および多くの TRG メンバーは、キャリード・インタレストが ASC 323 の対象範囲に入るという結論に到り、そのことが事業体の連結分析に影響を与える事態を懸念した。

あるボード・メンバーは、全般的な一致に到らなかった以上、FASB はこの問題について、またキャリード・インタレストなどのインセンティブベースの報酬の対象範囲に関して審議会が意図する取り扱いを明確化するために技術的訂正を提案するか否かについて引き続き検討することになると述べた。

トピック 2—顧客の選択権が重要な権利を発生させるか否かの評価における顧客の種類の種類

背景: 新収益基準は、将来の商品またはサービスに関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することを事業体に要求している。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。

TRG は、重要な権利が存在するか否かを事業体が決定する際に考慮すべき要因について議論し、事業体は、過去、現在および将来の取引ならびに定性的および定量的要因(権利が蓄積しているか否かを含む)を考慮に入れるべきであるとする全般的結論に至っている¹⁰。

ASC 606-10-55-42 の一部を引用すれば、「選択権が契約上の履行義務を発生させるのは、顧客がその契約を締結していなかったとすれば受け取らないはずの重要な権利(例えば、その商品またはサービスについて、その種類の顧客にその地域または市場において通常与えられる範囲の割引きに対する増分となる割引き)がその選択権によって顧客に提供される場合に限られる。

顧客の選択権が重要な権利を発生させるか否かを事業体が評価する際、顧客の種類をどのように考慮すべきかに関して関係者の見解は異なっている。TRG アジェンダ・ペーパー第 54 号はこのトピックに関する FASB スタッフの見解の例として以下のものを提供している。

¹⁰ 詳しくはデロイトの [2016 年 3 月 TRG Snapshot](#) を参照されたい。

設例	事実	FASB スタッフの分析と見解
数量割引	<ul style="list-style-type: none"> ・ A 社は、互換性があり、カスタマイズされておらず、複数の顧客にとって多様な用途のある部品を製造している。 ・ A 社は、部品供給を目的とする長期的なマスター・サービス契約を顧客の多くと締結している。この契約では、部品の将来の価格は過去の数量によって決まる。 ・ 例えば、顧客 B が 1 年目に 10 万個を上回る部品を購入した場合、1 年目に 1 個当たり 1.00 ドルだった価格を 2 年目には 1 個当たり 0.90 ドルとする値引きが顧客 B に提供される。 ・ 1 年目の初め、顧客 B は 8,000 個の部品を購入する契約を A 社と締結した。顧客 B は、それらの 8,000 個の部品の各々について 1.00 ドルを支払うことを要求される。 ・ 顧客 C (既存顧客) は 1 個当たり 0.90 ドルの価格で 105,000 個の部品を一括注文した。 	<p>A 社は、関連するすべての事実および状況 (他の大口顧客に請求する価格を含む) を考慮して、2 年目に提供した価格がその部品の独立販売価格に該当するか否かを決定する必要がある。換言すれば、A 社は、この値引きが、(1) 他の類似した顧客に提供される値引き (顧客 C に提供される値引きなど) に対する増分となっているか、および (2) 類似した顧客が A 社と締結した先行契約とは独立に類似した当該顧客に提供されているかを決定する必要がある。A 社は、他の顧客に提供された、前年の大量購入を条件とする価格設定は考慮しない。</p> <p>顧客 B に提供された価格設定が、他の類似した顧客に提供され (かつ、A 社との先行契約とは独立に提供され) た価格設定と類似していれば、それは、増分の値引きが存在せず、したがって重要な権利も存在しないことを示している可能性がある。しかしながら、類似していなければ、顧客 B が 2 年目に部品の前払いを行ったために重要な権利が顧客 B に提供されたことを示している可能性がある。</p>
ティア・ステータス	<ul style="list-style-type: none"> ・ ある航空会社が「ティア (階層) ・ステータス」プログラムを提供しており、ティアは過去のマイレージに基づいてブロンズ、シルバーおよびプラチナのカテゴリに区分される。 ・ 各ティアには特典が供与され、顧客が次のティアに達すると特典が大きくなる。 ・ 特典には、荷物のチェックイン、航空会社の空港ラウンジの利用またはビジネスクラスへのアップグレードの権利が含まれる。ティア・ステータスを持たない顧客は、かかる特典に関わる搭乗券購入と比べ増分を伴う料金を請求される。 ・ ティアのステータスは年末までに達成しなければならず、毎年更新される。搭乗券を多額に購入した顧客は、その年の残存期間および翌年全体を通じてより高いステータスを付与される。 ・ 航空会社は、それまで同社を使って旅行したことがない顧客が、競合する航空会社の利用や他の手段 (例えば、ホテル・チェーンのステータス) により大口顧客として特定された場合、同人が達成したステータス・レベルに見合ったティアを提供することもある。 	<p>航空会社は、値引きされた商品 (例えば、無料の荷物チェックイン) を受け取る顧客の選択権が、当該顧客との現行契約から独立しているか否かを決定することにより、搭乗券購入 (契約) に重要な権利が含まれるか否かを評価する必要がある。換言すれば、ティア・ステータス・プログラムに基づいて供与される特典 (例えば、値引き) が、当該航空会社と先行契約を締結していない類似した種類の顧客に供与される値引きに比べ増分を伴っているか否かを検討する必要がある。この評価にあたり、航空会社は以下のことが可能である。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 特定ティアの顧客に対して請求する運賃価格およびそれに関連する他のステータス上の特典を、先行契約のない類似した顧客に請求する価格と比較すること。 ・ 顧客が当年中ティア・ステータスを維持するのに十分な程度に旅行しなかった場合でも、翌年、ステータス上の特典を引き続き当該顧客に供与するか否かを検討すること。 ・ 他の手段 (例えば、他の航空会社やホテル) を通じて頻繁な旅行者であることを証明した顧客にステータス上の特典を供与するか否か、およびどの程度頻繁に供与するかを評価すること。 <p>航空会社は、自社との先行契約を通じてステータス上の特典を受け取った他の顧客に請求した価格は検討しない。その理由は、こうした検討を行っても、当該割引価格が現行契約から独立して提供されたか否かの決定に役立たないからである。</p>

FASB スタッフは、事業体は重要な権利が顧客に提供されたか否かを決定するために重要な判断を用いることを要求されると指摘した。さらにスタッフは、「契約には多くのバリエーションがあり、また個々の事例における結論に影響を与える可能性のある事実および状況は多種多様であるため、それらの種類の事例に関して全般的な結論を導き出すことはできない」¹¹と述べた。しかしながら、スタッフは以下の点を強調した。

- ・ 上記事例において議論された考慮事項(またはその他の考慮事項)の相対的な重要性は、事業体の事実および状況に応じて変わる。
- ・ ASC 606-10-55-42 および 55-43 に示されたガイダンスの目的は、割り引きされた商品を受け取る顧客の選択権が顧客との既存契約から独立しているか否かを決定することである。

詳しくは [TRG アジェンダ・ペーパー第 54 号](#) を参照されたい。

要約: TRG メンバーは、スタッフが TRG アジェンダ・ペーパー第 54 号の設例を分析するために使用した枠組みの諸概念の適用について論争したが、(1)顧客の種類の決定にあたり、過去の取引をどのようにまたはどんな場合に考慮するか、および(2)選択権の対象となる商品またはサービスの独立販売価格の決定にあたり、顧客の種類をどのように評価すべきかに関して全般的な一致に達しなかった。

少数の TRG メンバーは、過去の取引により達成された割り引きやステータスは、ロイヤルティ・プログラムにおける累積の特徴と同種のものである(したがって、当該特徴は重要な権利に該当する)と主張した。しかしながら他の TRG メンバーは、これらのプログラムは将来の取引に向けた販売促進の誘因(すなわち、割り引き)であり、類似した他の顧客または見込み顧客(例えば、他の大口顧客または見込み大口顧客)に提供される誘因と関連付けて評価するべきであると示唆した。これらのプログラムを販売促進の誘因と捉える TRG メンバーは、ASC 606-10-55-42 に従い、顧客に提供されている商品またはサービスがその種類の顧客向けの独立販売価格を反映しているか否かを検討するにあたり、他の要因と並んで顧客の過去の取引を考慮することは適切である(特に、顧客の種類を確定するために利用可能な情報源の選択肢が限定されている事業体にとっては)という考えを示した。さらに、それらの TRG メンバーは次の 2 つの事実に注目した。すなわち、(1)将来の取引における類似した割り引き(特典の形で提供されるもの、およびステータス・プログラムにおける追加料金不要の他の提供物など)は、過去にその事業体から購入したことのない、または同一水準の購入をしていない他の顧客にも提供される可能性がある。(2)当該割り引きは、その種類の顧客に対して独立販売価格で提供される可能性がある(すなわち、その商品またはサービスの価格は、通常その種類の顧客に提供される範囲の割り引きに対する増分となる割り引きとなっておらず、したがって重要な権利に該当しない)。

全般的な一致に達しなかったことを受けて、一部のボード・メンバーはスタッフに対して、割り引きやティア・ステータス・プログラムの交渉や仕組みがどのようなものなのかを理解するため、特に旅行業や娯楽産業における作成者および大規模組織の調達担当者を対象として追加的なアウトリーチを実施することを提言した。追加的なインプットを要請した後、FASB スタッフは、このトピックを今後の TRG の会合で議論するか否かを含め、次のステップを決定する。

トピック 3—金融機関にとっての対象範囲の考慮事項

背景: 新収益基準は、他の ASC トピックに基づいて会計処理される取引をその対象範囲から除外している。そうした取引には、ASC 405(負債)、ASC 460(保証)、ASC 815(デリバティブおよびヘッジ)および ASC 860(譲渡およびサービシング)の対象範囲に入るものなどがある。新基準はまた、分割または当初測定に関するガイダンスが他の ASC トピックに含まれていない場合、事業体は ASC 606 を顧客との契約またはその一部に適用すべきであると述べている。関係者は、金融機関にとって一般的な一定の取引に関連する手数料にどのガイダンスを適用するかを決定するために、(1)モーゲージ・サービシング権¹²は ASC 606 と ASC 860 のいずれに基づいて会計処理すべきか、(2)預金関連手数料¹³は ASC 405 に基づいて会計処理すべきか、および(3)金融保証料¹⁴は ASC 460 と ASC 815 のいずれに基づいて会計処理すべきかの明確化を FASB に求めた。

¹¹ TRG アジェンダ・ペーパー第 54 号の paragraph 35 および 50 からの引用

¹² 金融機関は、ローンの組成後(または組成したローンのサービシングの権利を留保してそれを売却した後)、借手との連絡、利息、元本およびその他のエスクロー関連金額の回収、ならびに記録管理活動の実行を含むサービスを遂行することがある。

¹³ 預金関連手数料とは、顧客が預金した金額に関連して金融機関が請求する手数料である。この手数料は、顧客による自身の資金の処理のほか、記録管理や報告など他の活動をカバーするために請求されることがある。さらに手数料の中には、取引ベースのもの(現金自動預け払い機を通じた引き出しなど)と非取引ベース(口座維持管理料など)のものがある。

¹⁴ 例えば、金融機関が借手の債務について第三者の保証人となることの見返りとしてローンの借手に請求する手数料

モーゲージ・サービシング権

FASB スタッフは、モーゲージ・サービシング権に関連する資産および負債は従来 ASC 860 に基づいて会計処理されており、かかる実務は新収益基準の下でも変わらないと指摘した。スタッフは、ASC 860 の対象範囲に入るサービシング契約は ASC 606 の対象範囲に含まれることはなく、また ASC 860 はモーゲージ・サービシング資産および負債の当初認識および当初認識後の測定のどちらにも適用されるとする考えを示した。スタッフの見解によれば、モーゲージ・サービシング資産および負債の当初認識後の測定は、モーゲージ・サービシング権に関連するキャッシュ・フローに左右されるため、当該キャッシュ・フローの会計処理には ASC 860 を使用すべきである¹⁵。

預金関連手数料

FASB スタッフは、新基準採用後は ASC 606 に従って預金関連手数料による収益を会計処理することになると指摘した。金融機関は、(1)顧客預金は負債の定義を充足するため、当該預金について負債を引き続き計上し、(2)これまで通り ASC 405 に従って顧客預金を会計処理する。しかしながら ASC 405 には、預金手数料の会計処理方法に関する具体的なガイダンスが含まれていないことから、金融機関は預金関連手数料に対し ASC 606 を適用すべきである(すなわち、一部の金融機関が預金関連手数料の会計処理のために既存の SEC の収益ガイダンスを適用しているのと類似した仕方)。FASB スタッフは、一部の関係者が提起した適用に関する懸念は、金融機関と顧客の契約条件を注意深く分析することにより低減できると示唆した。また、顧客は一般に、いかなる時点でも預金契約を解約する権利を有することから、大半の契約は短期的(例えば、日単位または分単位)であるという考えを示した。そのため、識別される履行義務の数にかかわらず収益認識のパターンは類似しており、現行実務に変更があるとしても重要でない可能性が極めて高い。

金融保証関連手数料

FASB スタッフは、金融保証関連手数料は ASC 460 または ASC 815 のいずれかに従って会計処理すべきであると指摘した。こうしたスタッフの見解の根拠の一部は、「この手数料は保証が実行されない限り受領できず、保証負債は通常、保証人が保証のリスクから解放されるにつれて(収益への貸記により)減少する」¹⁶というスタッフの捉え方にある。またスタッフは、ASC 460 または ASC 815 が保証の当初認識および当初認識後の測定を取り扱う枠組みを提供するとの考えを示した。さらにスタッフは、保証を ASC 606 の対象範囲から除外しようとする審議会の意図の更なる証拠として、ASU 2014-09¹⁷の結論の根拠のパラグラフ BC61 を引用した。また、ASC 942-825-50-2 および ASC 310-10-60-4 における金融保証手数料に係る対象範囲を明確化するために技術的訂正を審議会に提案する可能性があることも明らかにした。

詳しくは [TRG アジェンダ・ペーパー第 52 号](#) を参照されたい。

要約: TRG はスタッフの分析と結論に概ね同意した。

¹⁵ TRG アジェンダ・ペーパー第 52 号のパラグラフ 11 には、一部の事業体は、ASC 860 における資産および負債の再測定の要件とサービシング手数料の回収(モーゲージ・サービシングの収益をもたらす)の間には密接な関連があると考えているとの記載がある。

¹⁶ TRG アジェンダ・ペーパー第 52 号のパラグラフ 61 からの引用

¹⁷ 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」

編集者注: 預金関連手数料に関する議論の中で、FASB スタッフは、預金取引関係における資金の保護などの約束は履行義務に該当するかという質問を受けた。スタッフは、約束の重要性は、審議会が最近公表した ASU 2016-10¹⁸⁾におけるガイダンスに整合する基準により評価する必要があると TRG メンバーに指摘した。

トピック 4—一定期間にわたり支配がどのように移転するかの評価

背景: 新収益基準のステップ 5 によれば、事業体は履行義務を充足するにつれて、一時点でまたは一定期間にわたり収益を計上する。事業体は、ASC 606-10-25-27 の 3 つの基準¹⁹⁾のうち 1 つを充足した場合、アウトプット法またはインプット法のいずれかを使用して履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することにより一定期間にわたり収益を認識する²⁰⁾。新収益基準はどちらの方法を使用すべきかを定めていないものの、事業体は、顧客に約束した商品またはサービスの支配の移転における履行を忠実に描写するアプローチを選択すべきである。

関係者は、一定期間にわたり履行する事業体が履行義務の対象となる商品またはサービスの支配を離散的な (discrete) 時点で移転することがあり得るかに関して以下の 2 つの見解を表明した。

- ・ **見解 A—**一定期間にわたる認識に係る要件のいずれかを充足することは、支配が離散的な時点で移転しないことを意味する。したがって、事業体が進捗度の適切な測定を用いた結果として、事業体が完了した履行について重要な資産 (例えば、仕掛品) の認識に到るべきではない。見解 A の支持者は、いかなる資産 (仕掛品など) の支配も進捗につれて顧客に移転することを明確化した ASU 2014-09 の結論の根拠の Paragraph BC125、BC128、BC130、BC131、BC135 および BC142 を挙げる。
- ・ **見解 B—**一定期間にわたる認識に係るいずれかの基準を充足することは、支配が離散的な時点で移転することを妨げない。したがって、進捗度の適切な測定を用いた結果として、契約に基づく履行について重要な資産を認識することがあり得る。見解 B の支持者は、ASC 606-10-25-27(c) が明確に「離散的な時点における支配の移転を企図している」ことを強調した。また、Paragraph BC135 における「あり得る」という表現は、状況によっては履行が生じても顧客が資産を支配しない可能性があることを意味している。さらに見解 B の支持者は、「支配が離散的な時点で移転することがあり得ないとすれば、新収益基準で言及されている進捗度の測定方法の一部 [例えば、マイルストーン²¹⁾] はほとんど容認されなくなる」²²⁾と示唆した。

FASB スタッフは、見解 B は新収益基準と整合せず、見解 A が適切であるとする考えを示した。スタッフは、Paragraph BC125、BC128、BC130、BC131、BC135 および BC142 は、事業体が一定期間にわたる収益認識に係る 3 つの基準のいずれかを充足した場合、事業体の履行は顧客が支配する資産になることを明確に示していると改めて指摘した。スタッフはまた、Paragraph BC135 の下で事業体は、顧客が資産を支配しているか否かを決定するにあたり、自身が支払いを受ける権利を有しているか否かを考慮すると示唆した。したがって、スタッフの見解によれば、支配が離散的な時点で移転することはあり得ず、「進捗度の適切な測定の結果として、事業体は自身の履行

¹⁸⁾ FASB 会計基準アップデート第 2016-10 号「履行義務の識別およびライセンス」。この ASU の要約については、デロイトの 2016 年 4 月 15 日付 *Heads Up* を参照されたい。

¹⁹⁾ ASC 606-10-25-27 は次のように述べている。「以下の基準のうち 1 つが充足された場合、事業体は一定期間にわたり商品またはサービスの支配を移転し、したがって一定期間にわたり履行義務を充足し、収益を認識する。

- 事業体の履行につれて、顧客が事業体の履行によって提供される便益を同時に受け取り消費する [クロスリファレンス省略]。
- 事業体の履行により、資産 (例えば、仕掛品) が創出されるかまたは増価し、かつ、資産の創出または増価につれて顧客がその資産を支配する [クロスリファレンス省略]。
- 事業体の履行により事業体にとって他に転用できる資産が創出されず、…かつ、事業体が現在までに完了した履行についての支払いを受ける強制可能な権利を有している [クロスリファレンス省略]。

²⁰⁾ ASC 606-10-55-16 から 55-21 まで

²¹⁾ TRG アジェンダ・ペーパー第 53 号の脚注 1 によれば、議論で使用された「マイルストーン」という用語は、現行米国会計基準に基づく「マイルストーン法」ではなく進捗度の測定に言及したものである (すなわち、履行義務の完全な充足に向けた事業体の履行と相関している)。

²²⁾ TRG アジェンダ・ペーパー第 53 号の Paragraph 19 からの引用

から生じた重要な資産(例えば、仕掛品)を認識するべきではない」²³。

FASB スタッフはまた次の点を指摘した。(1)見解 A の下でも、事業体が履行義務の充足に向けたいかなる活動も行わない時期があった場合(すなわち、履行期間の中断があった場合)、事業体は一定期間にわたる収益を認識することを妨げられない。(2)新収益基準の設例 27 はマイルストーンに基づく支払いに言及しているものの、同基準は、マイルストーンが進捗度の適切な測定方法であるとする結論を下していない。したがって事業体は進捗度の適切な測定方法の選択に際して判断を用いなければならない。

詳しくは [TRG アジェンダ・ペーパー第 53 号](#)を参照されたい。

要約:TRG メンバーは、一定期間にわたる収益認識に係る要件のいずれかを充足することは、支配が離散的な時点で顧客に移転しないことを意味するというFASBスタッフの見解に概ね同意した。したがって事業体は、一定期間にわたり充足される履行義務に関連する重要な仕掛品を計上するべきではない。

一部の TRG メンバーは、事業体を選択した進捗度の測定方法が事業体の履行に完全に対応しないことがあるという理由により、事業体が一定期間にわたる認識のモデルに基づき重要でない資産(例えば、仕掛品)を認識する時点があり得るとするFASBスタッフの見解を疑問視した。その具体例として、TRG メンバーは、充足されたおよび部分的に充足された履行義務に関連するコストを発生時に費用として認識することを事業体に要求する ASC 340-40-25-8 を挙げた。

TRG メンバーは、顧客との契約に固有でない活動から資産が生じる可能性(すなわち、一般的な棚卸資産の創出)を示唆した。そして、創出されるにつれて顧客に移転される資産の開発に関連するコストと、一般的な棚卸資産(すなわち、資産に対して顧客に固有の変更がなされる前の状態)となる資産の開発費用の違いを理解することの重要性を改めて指摘した。ある TRG メンバーは、大規模で複雑かつカスタマイズされた資産が絡む事例を示した。そして、例えば部品組立のための活動がなされる可能性があり、かかるコストは棚卸資産に該当する(したがって、資産に該当する)ことがあると指摘し、その理由として、そうした資産が複数の顧客との契約で互換的に使用できることを挙げた。

しかしながら、事業体が支払いを受ける現在の権利を有している場合、資産が他に転用できなくなった時点(すなわち、顧客の仕様に合わせた資産のカスタマイズが開始するか、一定期間にわたる収益認識に係る他の基準が充足された時点)で収益認識が開始する(そして、棚卸資産の収益が中止される)。一定期間にわたる認識の基準が充足されると、資産が創出されるにつれて資産の支配が顧客に移転する。

トピック 5—契約変更における契約資産の取り扱い

背景:現行米国会計基準の下では収益契約の変更の会計処理に関して限定的なガイダンスしかないのに対し、新収益基準は変更の会計処理に関して全体的な枠組みを提供している²⁴。例えば、新基準の下では、契約変更が ASC 606-10-25-13(a)の条件を充足する場合、この変更は、既存契約の終了および新規契約の創出として将来に向けて会計処理される。新収益基準はまた、一定の状況において契約資産²⁵の計上を事業体に要求しており、これらの資産は契約変更の時点で依然として計上されていることがある。

²³ TRG アジェンダ・ペーパー第 53 号の paragraph 20 からの引用

²⁴ ASC 606-10-25-10 から 25-13 まで

²⁵ ASC 606-10-45-1 から 45-5 まで

関係者は、契約変更が ASC 606-10-25-13(a)の条件を充足する場合、契約変更前に存在していた契約資産を変更後にどのように会計処理するかに関して以下の2つの見解を表明している。

- ・ 見解 A—終了した契約はもはや存在していない。したがって、終了した契約に関連する契約資産は収益から消却する(すなわち、収益を戻し入れる)べきである。
- ・ 見解 B—既存の契約資産は新規契約に繰り越され、債権²⁶が認識された時点で実現されるべきである(すなわち、収益の戻入れは行わず、契約資産の効果について将来に向けた会計処理を行う)。

FASB スタッフは、事業者(ベンダー)が顧客との間で、(1)契約期間の開始時に商品を引き渡し、(2)1年にわたり月次サービスを顧客に提供する契約を締結したという設例により、各見解の効果を説明した。直接関連する、この設例の事実関係は以下の通りである。

- ・ 契約の対価は 4,200 ドルで、事業者は個々の独立販売価格に基づいてそのうち 3,000 ドルを商品に、1,200 ドルをサービスに配分する。
- ・ 顧客は前払いを行わず、1回 350 ドルの 12 回均等分割払いを行う。
- ・ 事業者はサービスをシリーズとして会計処理し、重要な財務要素があるか否かを考慮しない。
- ・ 事業者は、商品を顧客に移転した時点で 3,000 ドルの契約資産を計上する(債権ではなく)。これは、支払いがそれに関連する月次サービスの履行に依存しているためである。
- ・ 毎月、サービスが履行された時点で、事業者は 100 ドルの収益を認識し、250 ドルの契約資産を債権に再分類する。これは、契約資産の一部はもはや関連サービスの履行を条件としてはいないためである。
- ・ 9 カ月が経過した時点で、両当事者は契約範囲および価格の変更について交渉し、月 50 ドルの価格で 1 年間のサービスを追加することにする。したがって、変更後の残存期間は 15 カ月となる。
- ・ 変更時点で、顧客が約束した対価の残高合計は 1,650 ドル($(350 \text{ドル} \times 3) + (50 \text{ドル} \times 12)$)であり、そのうちまだ収益として認識されていない対価は 900 ドル($(100 \text{ドル} \times 3) + (50 \text{ドル} \times 12)$)である。
- ・ 変更の交渉時点の契約資産残高は 750 ドル($3,000 \text{ドル} - (250 \text{ドル} \times 9)$)である。

見解 A によれば、750 ドルの契約資産残高は消却される(すなわち、収益から戻し入れられる)。収益を戻し入れるため、約束された対価の残高合計 1,650 ドルは収益として認識されず、変更された契約期間の 15 カ月にわたり残存する区別されるサービスに配分される。これに対し、見解 B によれば、事業者は資産を保持し(すなわち、収益の戻入れを行わず)、(まだ収益として認識されていない)約束された対価の残高合計 900 ドルのみを、変更された契約期間の 15 カ月にわたり残存する区別されるサービスに配分する。

FASB スタッフは 3 つの理由により見解 B を支持した。第 1 に、見解 B の方が ASC 606-10-25-13 の目的をよりよく反映している。第 2 に、ASC 606-10-25-13(a)には、「[変更における配分]の決定に向けた出発点は、当初契約における取引価格からすでに収益として認識された部分を差し引いた金額であることが明示的に記載されている」²⁷。第 3 に、ASC 606-10-25-13(a)の意図は、充足された履行義務に係る収益の調整を避けること(すなわち、当該変更を将来に向けて会計処理すること)にあるとする ASU 2014-09 の結論の根拠のパラグラフ BC78 に見解 B は整合している。

²⁶ 詳しくは ASC 606-10-45-4 参照

²⁷ TRG アジェンダ・ペーパー第 51 号のパラグラフ 14 からの引用

詳しくは [TRG アジェンダ・ペーパー第 51 号](#) を参照されたい。

要約: TRG は FASB スタッフの分析と結論に概ね同意した。

編集者注: FASB スタッフは、顧客との契約に基づく債権（契約資産が債権に再分類された場合を含む）を計上すべき時点について質問を受けたと述べた。FASB スタッフは、新収益基準の設例 38B の文言がいくぶん混乱を引き起こす可能性があることに同意した。この設例が、時の経過以外のものを条件としない対価に対する権利として債権を捉えているガイダンスと整合しないとする見方が一部にある。スタッフは、この設例の文言を明確化するために技術的訂正を検討することを審議会に求めると述べた。

さらにスタッフは他にも質問を受けたと述べた。その中には、履行が一定期間にわたり生じる状況において、債権を、履行が生じるにつれて計上すべきか、またはその金額が請求されて支払義務が発生した時点で計上すべきかに関する質問が含まれていた。スタッフは、いつ、どのように債権を計上するかについて現在、実務上の多様性が見られ、かかる多様性は新基準の下で解消される可能性は低いと述べた。しかしながら、これらの問題は収益認識ではなく事業体の貸借対照表における資産の表示に影響を与えるものであるとスタッフは改めて指摘した。

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。

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
- 企業価値の強化
- 財務報告
- 税務目的の財務報告
- ガバナンス、リスクおよびコンプライアンス
- テクノロジー
- 取引およびビジネス・イベント

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

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・トウシュート・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・トウシュート・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.