

IFRS news

収益移行リソースグループ (TRG) が 履行義務およびライセンスについて議論

November 2014

収益移行リソースグループ (TRG) が第2回会議を開催し、国際財務報告基準 (IFRS) 第15号「顧客との契約から生じる収益」の適用に関する実務上の問題について議論しました。PwC アカウンティング・コンサルティング・サービスの Andrea Allocco が、最新の議論について解説します。

TRGは10月に第2回会議を開催し、国際会計基準審議会 (IASB) と米国財務会計基準審議会 (FASB) が今年5月に公表した新しい収益基準であるIFRS第15号 (US GAAPでは会計基準コーディフィケーション606) の適用上の論点について議論しました。この会議でTRGは、5つの論点について議論しました。それらの論点のうちの2つは、履行義務の定義とライセンスという、新しいモデルの適用において基礎となる論点でした。

TRG議長は、今回の会議は7月に開催された会議よりも効率的であったものの、適用については、まだ最終段階にはほど遠いと述べました。TRGは、多くの検討事項を両審議会に提供しました。特に、多くの人が履行義務とライセンスという2つの「重要性の高い」論点について明確化が必要であると指摘しました。またTRGのワークフロー (提出された議題の取り扱い) の透明性が増し、提出された合計27の議題のうち、9議題の議論が終了し、18議題が今後議論されるということがわかりました。

アジェンダには含まれていませんでしたが注目すべき発言として、FASB副議長ジェームス・クローカー氏が、多くの人が2017年の発効日の延期を求めていると述べました。FASBは、アウトリーチ活動の実施を予定しており、適用に関する検討を開始していないことが、発効日の延期を提案する正当な理由にはならないことを明確にしています。IASBは、国際的にはそれほど強い「圧力」を受けていませんが、FASBが何らかの措置を講じた場合にはそれについて検討しなければならないでしょう。

TRGの目的は、基準の解釈やガイダンスの公表を行うことではありません。TRGの議論により、対応が必要となるかもしれない潜在的な適用上の課題が両審議会に伝達されます。以下ではTRGが議論した2つの最も重要な論点を紹介します。

履行義務

履行義務は、「区別できる」財またはサービスを (顧客に) 移転するという約束です。TRGにおける議論では、契約に照らして財およびサービスが区別できる場合 (または区別できない場合) を判断するための指標に焦点が当てられました。

TRGは、「区別できる」の評価が複雑な設計またはカスタマイズ等の要因によってどのような影響を受けるかを強調するいくつかの例について議論しました。今回の議論では、(良い議論がされている場合に起こることですが) 各議論で論点から逸れることがありましたが、それでも2つの点、すなわち、いずれの指標も決定的要因にはならないことおよび判断が要求されることが明確にされました。

判断は常に必要とされますが、原則が明確であることがすべての基礎になります。履行義務は収益モデルの基本要素です。履行義務の数の決定は、特に収益認識のタイミングおよび測定などの他のモデルにも影響します。

個別の約束が明確に存在している場合でも、現行ガイダンスにおいて財およびサービスが結合されるリスクがあるため、両審議会は原則を明確にすべきであるというTRGメンバーによる指摘もありました。両審議会は、このフィードバックを持ち帰り、次のステップを検討する必要があります。

ライセンス

TRGは、ライセンスに関するガイダンスをいつどのように適用するかに関する幅広い論点を議論しました。多くのTRGメンバーは、ライセンスが単一の履行義務である場合やライセンスが単一の履行義務の大部分を占める要素である場合には、ライセンスのガイダンスを適用することを、新基準が明確にしていると考えていました。その場合に比べて、ライセンスが他の財やサービスと結合されており、ライセンスの要素が大部分を占めない場合について、新基準は、明確ではありません。

ライセンスのガイダンスをどのように適用するか、またとりわけIFRS第15号における「知的財産に著しく影響を与える活動」とは何を意味するかについて、さらなる議論が行われました。これは、ライセンス収益が一定の期間にわたり認識されるのか、あるいは一時点で認識されるかの判断において重要な点です。この議論では、“2人の合理的な人間がいれば2つの異なる結論が導き出される可能性がある”という認識が幅広く共有されました。両審議会がこのような状況を放置することは困難かもしれません。

今回の議論では、一時、収益の見積りに対する例外規定をいつ適用するかに関する7月のTRGの議論([IFRS news 2014年7月号](#)参照)に後戻りしました。新基準は、知的財産のライセンスに係る売上高および使用量ベースのロイヤルティによる収益の認識を、売上または使用の発生時まで遅延させています。両審議会は、この点については今回の会議での結論を考慮した上で再検討すると述べました。売上高および使用量ベースのロイヤルティの例外規定は、ひとつの例外に過ぎないため、ライセンスに関するより広範囲の議論には影響しないはずですが、しかし、例外規定が広く適用されるか狭く適用されるかは、ライセンスの認識モデルに重大な影響を与えることになります。

次のステップ

現在のところ、TRGのフィードバックへの対応として両審議会が具体的なアクションをとる動きはありません。しかしながら、今後数か月の間には動きがあるかもしれません。もし動きがない場合には、2017年の発効日を犠牲にしないかぎり、当基準を修正するには時間が足りなくなる可能性があります。FASBは、延期の可能性に関する決定を2015年第2四半期に行うこと、これらの論点の次のステップが、その決定において確実に重要なものとなることを示唆しています。次回のTRG会議は、2015年1月26日に開催が予定されています。