

## IFRSをめぐる動向 第59回 収益認識(再審議の終了)

---

### 1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会(IASB)および米国財務会計基準審議会(FASB)の月次合同会議等での討議内容に基づき、最新のIFRSをめぐる動向を伝えることを目的としています。

2011年11月にIASBとFASB(以下、両審議会)が公表した「顧客との契約から生じる収益」の再公開草案は、2013年11月に再審議は完了し、現在、2014年第1四半期の最終基準の公表に向けて、準備が進められています。公表される新基準は、IASBとFASBのコンバージェンス・プロジェクトとして大きな成果であり、たいへん意味のあるものと思われま

す。2013年10月の再審議では、両審議会は、これまで議論してきた論点(変動対価の見積りに関する制限、ライセンス、回収可能性)について再検討し、一部、これまでの仮決定を大きく変更する仮決定が行われました。そこで、今回は、この10月の主な再審議と仮決定の内容を取り上げて解説します。

なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りしておきます。

### 2. 2013年10月の再審議の主な内容と仮決定

#### (1) 変動対価の見積りに関する制限

##### ① 制限の目的と再評価

2012年11月、両審議会は、割引、リベート、値引、インセンティブなどの変動対価について、事後的な見積りの変動により重要な収益の戻入れが生じないと企業が見込む場合にのみ、当該変動対価の金額を取引価格に含めることを仮決定しました。また、2013年7月には、企業がすべての契約について、重要な収益の戻入れが生じない金額を取引価格に含める場合、変動対価の最低金額を含めることを仮決定しました。

しかしながら、この仮決定に対し、関係者から、企業が「見込む」程度が不明確であるため、作成者が過度に保守的な見積りをする懸念があると指摘されました。そこで、2013年10月の再審議では、両審議会は、変動対価の見積りについて、どのような場合に取引価格に含めるべきであるか、確信のレベルについて議論しました。その結果、以下のとおり仮決定されました。

・企業は、重大な収益の戻入れが生じない可能性の閾値を、「highly probable(非常に可能性が高い)」とする。

・変動対価を含む見積取引価格は、報告日現在で存在する状況および報告期間中の状況の変化を忠実に表現するために、報告日ごとに再評価する。

・企業が変動対価の見積金額の一部を含めても重大な収益の戻入れがないと見込む場合には、その最低金額を取引価格に含める。

この仮決定により、企業は、重大な収益の戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲において変動対価の見積金額を取引価格に含めることとなります。

なお、IFRS では、「probable(可能性が高い)」は「more likely than not(発生しない可能性より発生する可能性が高い)」を意味するとされていることから、「highly probable(非常に可能性が高い)」はこれよりも高い確度のレベルが要求されることとなります。

## ②知的財産のライセンスに関する売上ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの制限の適用

上記①の仮決定の下では、知的財産のライセンスに係る顧客の売上ベースまたは使用量ベースのロイヤルティについても見積取引価格の再評価が求められることとなります。しかしながら、権利を提供するライセンスで約束された対価が、たとえば、数年間の顧客の売上ベースで決まるロイヤルティの場合、企業の履行義務である権利の付与自体は一時点で充足されるにもかかわらず、対価の一部の不確実性が数年間にわたって解消されることとなります。このような知的財産のライセンス契約が存在する場合には、企業の履行義務の履行とは一致しない取引価格の調整が断片的な収益として認識される結果となる点が指摘されました。

両審議会は、知的財産のライセンスのうち、その対価が顧客の売上ベースまたは使用量ベースで決まるロイヤルティの場合には、事後の顧客の売上または使用が発生して、不確実性が解消された時点で、企業は売上ベースまたは使用量ベースのロイヤルティによる対価を取引価格に含めることを仮決定しました。

## (2)ライセンスに関する適用ガイダンス

2012年11月の再審議では、両審議会はライセンスの性質について、以下の2種類があることを確認しました。今回の再審議では、企業の知的財産へのアクセスを顧客に認めるライセンスの基礎となる知的財産が「動的」であるか、「静的」であるかに着目したものとなりました。

【ライセンスの性質】	【収益認識のパターン】
「動的」なライセンス： 企業の知的財産への アクセスの提供	一定期間にわたり 充足される履行義務
「静的」なライセンス： 企業の知的財産を 使用する権利の提供	一時点で充足される 履行義務

ライセンスの性質により、収益認識のパターンが異なることから、10月の再審議では、両審議会は上記2種類のライセンスを区分のうち、知的財産へのアクセスを提供するライセンス(「動的」なライセンス)を識別するために、以下の3つの要件を設けるかどうかについて議論しました。

- ・顧客が権利を有する知的財産に重要な影響を与える活動を企業が行うことを契約が要求しているか、または顧客が合理的に見込んでいる。

- ・これらの活動は発生した時に財またはサービスを顧客に移転しない(これらの活動は履行義務ではない)。

- ・企業の知的財産に影響を与える活動が行われると、顧客は当該活動の影響(プラス面とマイナス面の双方)を直接に受ける。また、顧客はそのような影響を受けることを意図して契約を締結したと企業が見込むことができる。

審議の結果、両審議会は、上記要件については基本的に受け入れ、文言等の修正を行うことを仮決定しました。また、適用ガイダンスにおいて、ライセンスが含まれる契約における履行義務の識別の重要性、ライセンスの種類の違いのための要件に関する論拠および設例を追加して、内容の拡充を図ることを仮決定しました。

### (3)回収可能性

2012年11月の再審議では、両審議会は、収益は顧客の信用リスクについて調整しない、企業が権利を得る対価の金額で測定すべきことを仮決定しました。

しかしながら、この仮決定の結果、「通常の」信用リスクであるか否かに関わらず、すべての契約に係る収益について、企業が権利を得た金額で認識されることとなります。そのため、一部の関係者からは、約束された対価を支払う能力または意図がない顧客に対して、権利を得た金額で、企業が収益を認識することになることから、収益科目に質的悪影響を及ぼすことになると懸念が寄せられました。

そこで、両審議会は、これらの懸念を受けて、2013年10月の再審議において、収益認識モデルにおける回収可能性の評価について再度議論し、以下を仮決定しました。

- ・企業が顧客との契約について、収益モデルを適用できる前に満たしていなければならない要件に、回収可能性の閾値(「probable(可能性が高い)」)を設ける。

また、企業は、顧客の支払能力に関連するリスクのみ考慮し、収益認識のタイミングおよび測定で考慮される業績または測定に関する不確実性などその他の不確実性は考慮しないことを確認しています。

この仮決定により、企業は、顧客へ移転する財またはサービスと交換に最終的に権利を得る対価の回収可能性が高い(probable)契約にのみ、この収益モデルを適用することになります。

なお、この閾値である「probable(可能性が高い)」は、IFRS と米国会計基準双方の現行の収益認識に関する現在の基準および現行の実務と整合する水準とすることを意図しています。しかしながら、この「probable(可能性が高い)」の定義が、IFRS と米国会計基準では異なるため、IFRS に従って報告を行う企業と米国会計基準に従って報告を行う企業との間で差が生じる可能性があります。

### 3. 今後の予定

2013 年 12 月 17 日に更新された IASB のプロジェクト計画 (IASB Work Plan) では、IASB は最終基準を 2014 年第 1 四半期に公表することを目標としています。

この文中の仮決定等は全て IASB のホームページ上で公表された情報に基づくものですが、今後の両審議会の審議内容によっては、最終基準において異なる結果となる可能性がありますのでご注意ください。