

IFRSをめぐる動向 第70回 収益移行リソースグループでの議論(7月, 10月の議論)

1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会(IASB)の月次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。そこで、今回はIASBとFASB(以下、両審議会)が共同で設置した収益移行リソースグループ(以下、TRG)での議論について取り上げます。

IASBは、2014年5月、FASBと共同でIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を公表しました。この基準は、2017年1月1日以後開始する事業年度から強制適用となります。IASBは、この適用を円滑に進めるための方策として、FASBと共同でこのTRGを創設しました。

TRGは、財務諸表作成者、監査人、財務諸表利用者およびその他利害関係者で構成され、規制当局がオブザーバーとして参加しています。このグループは、2017年の強制適用までの期間において、新たな収益基準の導入によって生じる実務上の諸問題について参加者の見解を共有し、両審議会に対してその内容を伝える目的を持っています。すなわち、TRGは独自で解釈等のガイダンスを出すことは想定されていません。

TRGは、今年7月と10月に会議を行い、多岐にわたる適用上の論点について議論しました。その上で、両審議会は、7月のTRGの議論の結果を踏まえた今後の両審議会の対応を10月のTRGの会議において公表しました。

そこで、今回は、これまでの主なTRGの議論と10月に公表された両審議会の今後の対応について紹介します。

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. 7月の議論の概要と両審議会における今後の対応

TRGは、7月の会議(本会議)において、以下の適用上の論点について議論しました。そして、この結果を踏まえて、10月の会議において、両審議会による今後の対応が共有されました。

(1)収益の総額と純額

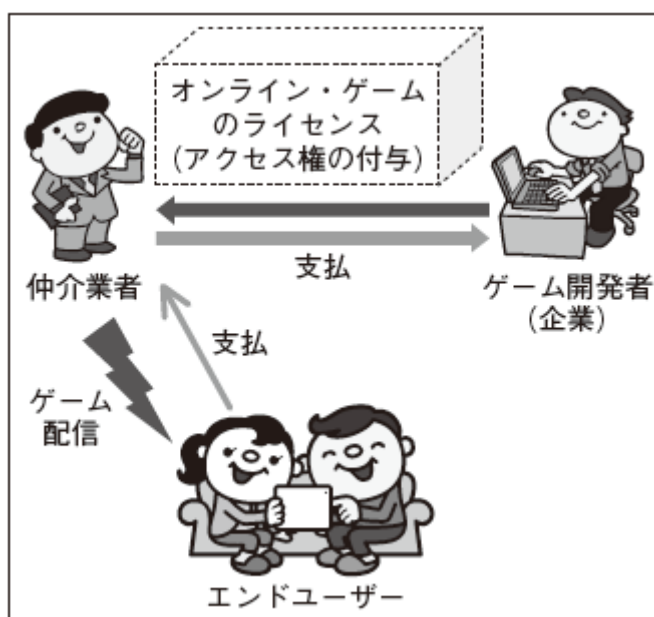
【7月の議論の概要】

(適用上の論点)

- ① 本人は、顧客に財またはサービスを移転する前に当該財またはサービスを支配するという原則と、代理人判定の指標との関係(どちらが優先されるか)
- ② 特定の種類の契約(具体的には、無形の財またはサービスに係る契約や、代理人判定の指標間に矛盾した証拠が提供されるような契約)に対する指標の適用の方法(例えば、在庫リスクの取扱いや各種指標の重み付けなど)
- ③ 財またはサービスを提供する仲介業者が代理人である場合、企業が本人であるにもかかわらず、仲介業者の手数料控除後の金額を受け取っているために、企業が最終顧客に対する仲介業者の請求額を把握できないときの収益の金額
- ④ 契約上、企業が本人として果たす履行義務と代理人として果たす履行義務が含まれる場合における取引価格の配分

TRG では、企業と顧客の他に、仲介業者が関わる取引で無形の財またはサービスを提供する契約(例えば、オンライン・ゲームでゲーム開発者とエンドユーザーの間に当該ゲームを配信するネットワークを提供する仲介業者が存在するような契約(図表1))について、上記の論点①および②が主に議論されました。

【図表1 本人代理人】



本会議では、本人代理人の評価には現行のガイダンスの下でも判断に拠るところが大きく、難しい領域であると意見が述べられました。特に、ここで取り上げられた事例のように、サービス取引や有形の財に関連しない取引の場合、企業にとっての顧客を識別することが難しい実務があることが示されました。また、代理人判定の指標に対する関係者の見解の中には、現行のガイダンスから変更がないとの印象がある一方で、新基準で支配の概念が導入されたことによ

り、従来のリスクおよび経済価値のモデルを前提としたものとは異なる判断に基づく判定となる可能性も指摘されました。しかしながら、本会議では、これらの論点について特段のコンセンサスは得られませんでした。

【今後の対応】

両審議会は、上記の TRG での議論を踏まえ、現行と同様に新基準においても、本人代理人の判定には多くの判断が必要である点を理解しました。そこで、両審議会は、本人代理人の判定における判断に資するような具体的な改善が必要であるかを確認するために、スタッフに対して追加のリサーチを要請することとしました。両審議会は、このリサーチの結果を待って、関係者にフィードバックすることとしました。

(2) 収益の総額と純額(顧客に請求される金額)

【7月の議論の概要】

(適用上の論点)

企業は、出荷費用、立替経費、税金など、顧客に請求する金額の表示方法(収益の減額もしくは費用の増額のいずれで表示するか)

TRG は、第三者のために回収される金額を含まないとする取引価格の定義、本人代理人の原則や代理人判定の指標に着目して議論しました。その上で、TRG は、新基準では顧客への請求金額の適切な表示を決定するための十分なガイダンスがすでに提供されていると判断しました。なお、TRG では、企業が新基準を適切に適用するにあたり、例えば、現行の米国基準のように、売上税のような税金の表示について会計方針の選択を認めている法域にある場合には、新基準への移行に伴い追加の検討が必要とされる点が指摘されました。

(3) ライセンスおよびライセンス以外の財またはサービスの双方を含む契約に係る売上高または使用量ベースのロイヤルティ

【7月の議論の概要】

(適用上の論点)

知的財産のライセンスに係る売上高または使用量ベースのロイヤルティに適用される収益認識の例外規定が以下の場合に適用できるか:

- ライセンスが供与されていない財またはサービスにもロイヤルティが関連するか否か、およびライセンスが別個の履行義務であるか否かに関わらず、知的財産のライセンスに関連するロイヤルティである場合
- ロイヤルティが知的財産のライセンスにのみ関連し、ライセンスが別個の履行義務である場合のみ
- ロイヤルティが知的財産のライセンスにのみ関連する、もしくはロイヤルティが関連する主要もしくは

は決定的な要素がライセンスである場合

IFRS 第 15 号では、売上高または使用量ベースでロイヤルティの金額が決まる知的財産のライセンス契約の場合、顧客の売上または使用が生じた時、もしくはロイヤルティの一部または全部が割り当てられた履行義務を企業が充足した時点のいずれか遅い時点でロイヤルティ収益を認識することとしています。これは、変動対価について「重要な戻入れが生じない」範囲で取引価格に含めることを要求する原則となるガイダンスに対する例外となっています。

本会議では、この例外が適用されるロイヤルティの範囲の解釈について様々な見解が示されました。売上高または使用量ベースのロイヤルティがどのようなものであるのか、知的財産のライセンスはどのようなものであるか、さらには、ライセンスの性質を決めるガイダンス自体の解釈について実務対応の難しさなどが呈されました。

【今後の対応】

7月の TRG での議論の後、ライセンスについて新たな適用上の論点がスタッフに提出され、10月の TRG で議論されました。

両審議会は、10月の TRG での議論も踏まえ、ライセンスとロイヤルティに係る諸問題点について今後の対応計画を明らかにすることとしました。

(4) 資産化された契約コストの減損テスト

【7月の議論の概要】

(適用上の論点)

資産化された契約コストの減損テストにおける将来のキャッシュ・フロー予測の見積り期間に契約更新期間または、延長期間を含めるか

TRG は、IFRS 第 15 号の結論の背景の記述を参照し、資産化された契約コストの減損テストにおける将来のキャッシュ・フロー予測の見積り期間に契約更新期間等を含めることを確認しました。この結果を受け、両審議会は、新基準のガイダンスによって利害関係者は適切に適用できるものと判断し、現時点では、追加の対応を行わないこととしました。

3. 10月の TRG での議論

TRG は、10月の会議において、以下について議論しました。両審議会は、ここでの議論をまとめ、次回の TRG の会議において、今後の対応方針等を報告するものと思われます。

(1) 追加的な財およびサービスに対する顧客のオプションと返金不能の前払手数料

カスタマー・ロイヤルティなどの追加的な財またはサービスを顧客が獲得するオプションや返金不能の前払手数料を支払うことによって約束される更新オプションは、顧客に重要な権利を提供するものであるか否かの判断をどのように行うかという論点になります。

(2) 契約資産と契約負債の表示

財政状態計算書において表示する契約資産と契約負債をどのレベル(例えば、契約単位もしくは履行義務単位)で相殺するかという論点になります。

(3) 知的財産のライセンスの性質の判断

別個の履行義務ではないライセンスについての収益認識の方法を決定するための性質(すなわち、使用する権利もしくはアクセスする権利)の判定、ライセンスを供与する際の企業の約束の性質を判定するための要件に含まれる企業の活動(知的財産の形や機能を変更する活動であるか、もしくは、知的財産の価値を変動させる活動であるか)の評価、さらに、ライセンスに課された制限(例えば、ドラマの放映権に放映日や放映地域の制限が課される場合)の収益認識に与える影響等に関する論点になります。

(4) 契約に照らした区別可能性

財またはサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区別して識別可能である(すなわち、当該財またはサービスが契約に照らして区別できる)かの判断に関する論点になります。

(5) 契約の法的強制力と解約条項

解約条項を含む契約に係る契約期間の考え方に関する論点になります。

4. 今後の予定

2015年にも次回1月26日を含めて4回の開催が予定されています。すでに、数多くの適用上の論点がスタッフの下に提出されており、今後提出されるものも含めて、TRGは新基準の適用までに順次議論を行うこととなります。

10月のTRGの会議の時点で公表されたものはこちらから参照することができます。

(<http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/REVREC-TRG-Submission-Log-20141017.pdf>)。

この文中のIASBの【今後の対応】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ため、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。