

## IFRSをめぐる動向 第72回 収益移行リソースグループでの議論(10月の議論と対応, 1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、第70回に引き続き、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と共同で国際財務報告基準第15号「顧客との契約から生じる収益」(以下、IFRS第15号)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、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メンバーの見解を共有し、両審議会に対してその内容を伝えることを目的として議論を行っています。このため、TRGの議論が、公式なデュー・プロセスを経ることなく、ガイダンスや解釈指針などとして利用されることはありません。

TRGは、今年1月に3回目の会議を行い、ここでは、昨年10月のTRGの議論の結果を踏まえた今後の両審議会の対応が公表されました。

そこで、今回は、TRGの昨年10月の主な議論と今年1月に公表された両審議会による今後の対応、および1月の主な議論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. 10月の議論の概要と両審議会による今後の対応

TRGは、10月の会議において、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、1月のTRG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) 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

##### 【10月の議論の概要】

TRGは、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムや割引券などの追加的な財またはサービスを顧客が獲得することができるオプションや、返金されない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が「重要な権利(material right)」を生じさせるものであるかを評価する際の適用上の論点について議論しました。

#### (適用上の論点)

- ① 顧客との現在の取引のみ考慮するのか、それとも過去および予測される将来の取引をも考慮する必要があるか。
- ② 「重要な権利」であるかを定量的な評価のみで行うか、それとも定性的な要素も考慮すべきか。

TRG メンバーのほとんどは、オプションが「重要な権利」を提供するものであるかどうかの判断における、以下の2点について共通の見解を示しました。

- ・顧客との現在の取引だけでなく、当該顧客との関連する過去および予測される将来の取引についても考慮すべきであること。
- ・定量的な評価に加えて、権利が累積される、あるいは顧客の購入意思決定に影響を与えるとといった定性的な要素も考慮する必要があること。

#### 【今後の対応】

スタッフは、この TRG メンバーの見解を受けて、利害関係者はこの論点について新基準のガイダンスを適切に適用できるものと判断し、現時点では、両審議会に追加の対応を提案しないこととしました。

## (2) 契約資産と契約負債の表示

#### 【10月の議論の概要】

TRG は、契約資産および契約負債の財政状態計算書上の表示について議論しました。

#### (適用上の論点)

- ① 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で相殺するか(契約単位 vs 履行義務単位)。
- ② 複数の契約を結合して単一の契約とした場合、①の判断は結合後の契約に基づくことになるか。
- ③ 契約資産または契約負債は、その他の資産または負債と相殺することができるか。

多くの TRG メンバーは、財政状態計算書では、契約ごとの企業の義務の履行と顧客の支払いの関係によって契約資産または契約負債のいずれかが表示されることになることから、契約資産と契約負債の相殺は契約単位で行われるという見解を示しました。

また、契約を結合した場合には、契約資産と契約負債の相殺はあくまでも結合後の契約単位に基づいて行うこと、さらに契約資産または契約負債と、その他の資産または負債との相殺については、IAS 第1号「財務諸表の表示」や IAS 第32号「金融商品:表示」を参照して判断することが共通の認識として示されました。

#### 【今後の対応】

スタッフは、この TRG メンバーの見解を受けて、利害関係者はこの論点について新基準のガイダンスを適切に適用できるものと判断し、現時点では、両審議会に追加の対応を提案しないこととしました。

### (3) 知的財産のライセンスの性質の判断

#### 【10月の議論の概要】

TRG は、知的財産のライセンスの会計処理を決める、ライセンス自体の性質（顧客に企業の知的財産を使用する権利を与えるもの、もしくは知的財産にアクセスする権利を与えるもの）の決定に関する、以下の3つの論点について議論しました。

#### (適用上の論点)

- ① 別個の履行義務ではないライセンスの性質判断の要否。
- ② 企業の提供するライセンスの性質の判断要件に含まれる企業が提供する活動の内容。
- ③ 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た場合）は、契約に含まれているライセンスの数を判断する際に影響するか。

TRG メンバーは、①について、新基準では、ライセンスが別個の履行義務でなく、かつ履行義務に含まれるライセンスが「主要な」または「支配的な」構成要素でない場合に、ライセンスのガイダンスを適用する必要があるかが明確でない点を指摘しました。

また、TRG メンバーは、②の判断要件に含まれる、顧客にライセンスを移転した後のライセンサーである企業が提供する活動は、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のかが不明確である点を指摘しました。

さらに③について、TRG メンバーは、新基準のガイダンスにより、契約上の制限は、知的財産のライセンスの性質には影響を与えないことは明らかであるとする一方で、契約における財またはサービスの識別にどのように影響するかについては異なる見解を述べました。

#### 【TRG 後の対応】

上記の議論を踏まえ、新基準の知的財産のライセンス契約に関するガイダンスの適用における実務上の多様性を排除するために追加の調査とアウトリーチの実施が両審議会によってスタッフに指示されました。そして昨年 12 月に、ライセンスのガイダンスに特に影響を受ける産業界（エンタテインメント・メディア、生命科学など）の関係者に対するアウトリーチが開催され、両審議会のスタッフのほか、数名の両審議会メンバーが出席しました。

このアウトリーチの結果を踏まえ、スタッフは、ライセンスの性質の判断要件に含まれる企業の提供する活動の意味をより明確にするために、以下の2つのアプローチを両審議会に提供することとしました。

a) ライセンサーの顧客に対する約束にライセンスされる知的財産の「有用性 (Utility)」に重要な影響を与える活動が含まれる場合には、ライセンスは一定期間にわたって供与されるものとする。この場合の「有用性 (Utility)」は、構造、機能、および(または)価値の変更が含まれることを明らかにする。

b) 顧客が権利を有する知的財産の「有用性 (Utility)」に重要な影響を与える場合の「重要な」を高い閾値とし、当該知的財産が重要な独立した機能を有する場合には、通常、機能を変更しない販売活動やその他の支援活動のような活動は含まないこととする。

a) のアプローチは、新基準のガイダンスと類似した判断要件を規定するものになります。一方、b) のアプローチは、新基準の原則を変更し、ライセンスされる知的財産の種類に焦点を当て、ライセンスされる知的財産をブランドやロゴのような「象徴的な (Symbolic)」知的財産と、ソフトウェアや完結したメディア・コンテンツのような「機能的な (Functional)」知的財産のいずれかに分類し、前者のライセンスはライセンス期間にわたってアクセス権を付与するものとし、後者のライセンスは原則として一時点で権利を付与するものとしています。

上記の結果を受けて、2015 年2月の両審議会の審議では、ライセンスに関する諸問題について取り上げました。

#### (4) 契約の観点において区別できるかの判断

##### 【10月の議論の概要】

TRG は、履行義務の識別について、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できる(すなわち、当該財またはサービスが契約の観点において別個のものとしてできる)かの判断要件について議論しました。

##### (適用上の論点)

- ① 財またはサービスが契約の観点において区別できるかの評価において、たとえば、ラーニング・カーブや顧客のモチベーション、契約の制限などの事実および状況をどの程度まで考慮すべきか。
- ② 履行義務の識別は企業の視点もしくは顧客の視点のいずれで評価すべきか。また、その場合、財またはサービスの高度な依存性や相互関連性はどのように評価すべきか。

TRG メンバーは、履行義務の識別においては、すべての事実および状況を考慮すべきであることに概ね共通の認識を示しました。一方で、履行義務の識別における視点については、企業と顧客の両方の意見が出されました。この結果、契約の観点において区別できるかの判断要件について多様な解釈が存在することが明らかになりました。

##### 【TRG 後の対応】

上記の議論の結果、両審議会は、契約の観点において財またはサービスが区別できるかの判断に関して困難が伴う状況であることを認識しました。そこで、両審議会の指示の下、新基準

の別個の履行義務の識別に関するガイダンスの適用における実務上の多様性を削減することを目的として、追加の調査とアウトリーチが実施されました。これらの結果を受けて、2015年2月の両審議会の審議では、履行義務の識別のための判断要件に関する問題について取り上げました。

#### **(5) 契約の法的強制力と解約条項**

##### **【10月の議論の概要】**

TRGは、解約条項を含む契約に係る契約期間の考え方について議論しました。この会議では、新基準には首尾一貫した適用について十分なガイダンスが提供されているという点でTRGメンバーの見解は一致しました。

##### **【今後の対応】**

スタッフは、このTRGメンバーの見解に同意し、利害関係者は新基準のガイダンスを適切に適用できるものと判断し、現時点では、両審議会に追加の対応を提案しないこととしました。

#### **(6) その他の論点-新基準の適用延期**

FASBは新基準の適用の延期を求める産業界の声に対処するため、2015年初めにアウトリーチを開催し、そのフィードバックを踏まえて、2015年第2四半期の前半には適用日について採択することを予定しています。一方、IASBでも、特定の業界に属する企業から直接的な要望を受け取っているため、FASBと共に検討していくこととしています。

### **3. 1月の議論**

2015年1月に開催された第3回の会議においては、以下の論点についてTRGメンバーの見解が示されました。

#### **(1) 顧客との契約において約束した財またはサービスの識別**

現行実務で識別されている「引渡対象物」の数に比較して、新基準の下では識別される約束した財またはサービスの数が増えることを意図したものであるかという懸念に対処するために議論されました。

#### **(2) 現金以外の対価**

現金以外の対価が変動対価である場合の測定の時点と制限に関するガイダンスの適用について議論されました。

#### **(3) 適用開始日以前の契約変更の評価**

新基準は、原則として、契約開始日から新基準の適用を要求しており、契約変更があった場合にはその変更を新基準に従って考慮することが必要となります。そこで、新基準への移行時における実務上の便法の追加に関して議論されました。

#### (4)回収可能性

対価の支払い期限到来時の顧客の支払能力およびその意図に基づいて回収可能性を評価することが、新基準の適用対象を識別するために求められています。会議では、回収可能性が高くない場合における新基準の適用方法について議論されました。

#### (5)待機履行義務

待機履行義務の識別および履行完了に向けての進捗度の測定に係る判断について議論されました。

#### (6)契約獲得の増分コスト

契約獲得コストの資産化および償却に関連して、複数の事例について議論されました。

#### (7)変動対価

企業が顧客に支払う対価に関するガイダンスによる収益認識の時点と、より早いタイミングでの収益認識を要求している変動対価のガイダンスによる収益認識の時点が整合しないケースが存在することに対する懸念に対処するために議論されました。

#### (8)許可されているイスラム金融取引に対する IFRS 第 15 号の適用

金融機関が貸付金に金利を課すことを禁止するイスラム法に基づいた「イスラム金融取引」が新基準の適用範囲となるかが議論されました。

### 4. 今後の予定

TRG は、次回3月 26 日に第4回の開催が予定されており、引き続き新基準の適用までに順次議論を行うこととなります。また、2月の両審議会でも新基準の論点が取り上げられました。

なお、1月の TRG の会議の時点で公表された諸問題についてはこちらから参照することができます。また、2015 年2月 24 日に更新された IASB のプロジェクト計画表 (IASB work plan-projected timetable) では、IFRS 第 15 号の明確化に関するプロジェクトが示されました。IASB は2月に引き続き、6月にも議論することを予定しています。

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。