

解説

PwC あらた有限責任監査法人 公認会計士 掛水 祐哉

IFRSをめぐる動向 第93回 収益移行リソースグループでの議論（11月の議論）

（16頁）

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。今回は、収益認識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、米国財務会計基準審議会（FASB）と共同で新しい収益認識会計基準を開発し、2014年5月、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、2018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。また、FASBにおいても、同時期にIFRS第15号と文言レベルで概ね同一の基準であるASC Topic 606「顧客との契約から生じる収益」（以下、Topic 606）を公表しています。IASBとFASBは、この適用を円滑に進めるための方策として、合同でこのTRGを創設し、新たな収益認識会計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きました。

TRGでは、2014年7月に第1回目の会議が開催されて以降、2015年11月までに共同で6回の会議が開催されました。その後、IASBは、IFRS第15号がこれ以上改訂されないという確信を関係者が持って導入作業ができるようにするという観点から、TRGのIFRS関係者メンバーについては追加の会合の実施を予定しないこととしました。一方、TRGの米国メンバーは引き続き会合を行い、2016年4月及び11月にはTRGの米国メンバーのみでTopic 606の適用上の諸問題について議論を行いました。今回はこのうち11月に行われたTRGの議論の概要を紹介します。なお、IASBは、IFRSを適用する企業は、IFRS第15号の適用にあたって、FASBのみで公表や公開している議論について考慮する必要はないとしていることにご留意ください。

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. 11月の議論の概要

11月のTRG会議において、TRGの米国メンバーは、Topic 606に関する4つの適用上の論点、すなわち、契約獲得のための増分コスト、ロイヤルティの最低保証額、顧客に対する支払、および一定期間にわたる収益認識に関するガイダンスの適用について議論しました。TRGメンバーは、これらの論点について概ね合意しており、TRGおよびFASBにより追加の議論は行われないことが予想されます。

(1) 契約獲得の増分コストの資産計上および償却

Topic 606では、企業が顧客から契約を獲得するための増分コストについて回収を見込んでいる場合には、それらのコストを資産として認識することが要求されています。また、Topic 606では、当該資産に関連する財またはサービスの顧客への移転と統合的で規則的な基礎で償却することが要求されています。TRGメンバーは、企業は契約獲得の増分コストのガイダンスを適用する前に、まず契約獲得のためのコストに関する負債の発生時期を判定する必要があることに合意しました。また、TRGでは契約獲得の増分コストについて、以下を議論しました。

(適用上の問題)

- ① どのようなコストが契約獲得の増分コストに該当するか
- ② 顧客との契約獲得の増分コストを資産として認識する場合に償却期間をどのように決定するか

①について、以下の考えを取り上げたFASBのスタッフ・ペーパーの事例を用い議論がなされました。

- ・ 従業員の年間給与は、契約の履行の有無にかかわらず発生したであろうものであるため、増分コストではない。
- ・ 契約獲得を試みるプロセスの中で発生した法律関連費用および交通費は、契約の履行の有無にかかわらず発生したであろうものであるため、増分コストではない。
- ・ 手数料の支払時期は、それ単独では、契約獲得コストが増分コストであるか否かの決定因子とならない。しかし、企業は、その支払が増分コストでないことを示唆する可能性のある、契約獲得以外の要因を条件とするものであるか否かを検討しなければならない。
- ・ 企業は、同一の契約について複数の個人（例、販売員、マネージャー、地域担当マネージャーなど）に対し、増分コストとしての要件を満たす手数料を支払うことがある。

・ 契約のプールに基づいて支払われた手数料は、増分コストとしての要件を満たす可能性がある。

TRG メンバーは、契約獲得のコストのうちのどれが増分コストに該当するかに関する FASB スタッフの結論に概ね同意しました。

②について、TRG メンバーは、償却期間の決定は判断を必要とし、他の資産（例、企業結合において取得した顧客関係など）の償却期間の見積りに類似している、という FASB スタッフの見解に概ね同意しました。さらに、平均的な顧客の期間を基礎とした償却期間を用いることは、事実および状況がそうでないことを示す場合を除き、当該ガイダンスの合理的な適用となるだろうと述べました。TRG メンバーは、FASB スタッフに対し、償却期間の見積りに関して企業が検討すべき追加的な要因を TRG の議事録に記載することを検討するよう要請しました。

(2) 最低保証額のある売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ

Topic 606 では、ライセンスの基礎となる知的財産が重大な独立した機能性を有しているかに応じて、当該知的財産を機能的なものか象徴的なものかを分類することが要求されています。機能的な知的財産のライセンスは基本的に知的財産を使用する権利と考えられ、一時点で充足される履行義務（一時点で収益を認識する）として取り扱われます。一方、象徴的な知的財産のライセンスは知的財産にアクセスする権利と考えられ、一定期間にわたり充足される履行義務（一定期間にわたって収益を認識する）として取り扱われます^①。

また、企業が顧客と知的財産のライセンスと交換に約束した売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティについては、当該ロイヤルティが配分されている履行義務が充足されている限りにおいて、その後の顧客の財またはサービスの販売や使用の発生に基づいて収益を認識し、変動対価の見積りの制限の要求事項は適用されないこととされています。

売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの対価の形式によるライセンス契約において、最低保証額を設定するケースがあることが関係者から聞かれており、TRG メンバーは当該ロイヤルティについて以下を議論しました。

(適用上の問題)

- ① ロイヤルティの最低保証額が、機能的な知的財産のライセンスに係る売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの認識にどのように影響するか。
- ② ロイヤルティの最低保証額が、象徴的な知的財産のライセンスに係る売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの認識にどのように影響するか。

①について、TRG メンバーは、企業が機能的な知的財産のライセンスの支配を移転する場合には、固定対価であるロイヤルティの最低保証額を認識しなければならないとする FASB スタッフの分析に同意しました。一方、変動対価（すなわち、固定額である最低保証額を上回る金額）については、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに関する例外規定に従って認識されることとなります。

②について、FASB のスタッフ・ペーパーにおいては、契約の中にロイヤルティの最低保証額が含まれる場合における、象徴的な知的財産のライセンスに係る売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの認識について、3つの広範囲なアプローチを提供しました。TRG メンバーは、これらのアプローチの一部についての懸念を表明したメンバーもいましたが、各アプローチが Topic 606 の合理的な解釈となり得ることに概ね合意しました。

(3) 顧客に対する支払

Topic 606 では、顧客に対する支払は、別個の財またはサービスとの交換のための支払である場合を除き、取引価格の減額として取り扱うこととされています。TRG では、このような支払が将来の契約および収益を減額すべき期間に関連している場合、それらを資産として認識すべきか否かについて議論がなされました。なお、この議論は顧客に対する支払に限定されており、企業が顧客に対する将来の販売から生じる利益を見込んで損失の出る価格で財またはサービスを販売するような場合は対象に含まれていません。

TRG メンバーは、多くの事例において顧客に対する支払は予想される契約に関連するものであり、契約に関連する収益を相殺すべきであると述べました。FASB メンバーと TRG メンバーは、予想される契約に関連する顧客に対する支払は、予想される契約に関連する契約獲得のための支払（例：販売手数料）と同様、資産の定義を満たす可能性がある」とコメントしました。資産の回収可能性について評価する必要がありますが、この資産の回収可能性について、TRG メンバーは、通常は顧客から見込まれる将来の収益に基づいていると述べています。

(4) 一定期間にわたる収益認識

TRG メンバーは、一定期間にわたる収益認識を要求するガイダンスおよび当該ガイダンスの適用上の課題について議論しました。TRG メンバーは、現在は現行ガイダンスに基づき収益を一時点で認識している企業が Topic 606 の下では一定期間にわたって収益認識を行うことを要求される可能性がある、という FASB スタッフの見解に同意しました。

TRG メンバーは、一定期間にわたる収益認識の要件が満たされているか否かの評価は単純明快でないことが多いというフィードバックを示しました。さらに、そうした評価は

契約ごとに行われるため、契約で約束した製品が類似している場合であっても契約条件の差異によって、一部の契約については収益が「一時点」で認識され、別の契約については「一定期間にわたり」認識されるという結果が生じる可能性があります。

3. 今後の予定

現在、TRG 会議の追加開催は予定されていません。FASB は、所定のプロセスを通じて FASB スタッフに質問を提出するよう、引き続き企業に働きかけています。また、FASB は、将来的な TRG 会議の開催が必要かどうかについて、継続して評価する予定です。

① IFRS 第 15 号では、企業の活動が知的財産に著しく影響を与えるかどうかにより、企業の知的財産にアクセスする権利か、企業の知的財産を使用する権利かを判断するため、Topic 606 を適用した結果と差異が生じる可能性がある。